

# Existem bases tributárias dotadas de valor intrínseco? Uma reflexão político-filosófica sobre os fundamentos da tributação a partir dos escritos de Liam Murphy e Thomas Nagel

*Are there intrinsically valuable tax bases? A political and philosophical reflection on the foundations of taxes based on the work of Liam Murphy and Thomas Nagel*

Evanilda Nascimento de Godoi Bustamante\*  
Universidade Federal de Viçosa, Viçosa – MG, Brasil

Thomas da Rosa de Bustamante\*\*  
Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte – MG, Brasil

## 1. Introdução

Desde o início do último século, pode-se observar um crescente interesse filosófico sobre os fundamentos do direito tributário, que passou a ocupar um lugar central na filosofia do direito a partir da publicação de estudos de filosofia do direito tributário inspirados na teoria da justiça de John Rawls<sup>1</sup>. Dentre esses estudos, destaca-se, por seu impacto e rigor metodológico, a obra “O Mito da Propriedade”, dos professores da Universidade de Nova Iorque Liam Murphy e Thomas Nagel<sup>2</sup>.

---

\*Professora Adjunta da Universidade Federal de Viçosa. Coordenadora do Laboratório de Prática Jurídica da UFV. Doutora em Direito pela UFMG. E-mail: evanildagodoi@ufv.br.

\*\*Professor Associado da Universidade Federal de Minas Gerais. Bolsista em Produtividade do CNPq (PQ-2). Doutor em Direito pela PUC-Rio. E-mail: tbustamante@ufmg.br. Orcid: 0000-0002-4493-0088.

1 RAWLS, 1999; 2001.

2 MURPHY; NAGEL, 2002.

Murphy e Nagel foram capazes de construir um argumento sofisticado acerca dos fundamentos filosóficos do direito tributário, o qual pode ser utilizado como pano de fundo para uma crítica aos sistemas tributários contemporâneos, fundada em argumentos político-morais. Nesse trabalho, propõe-se uma reflexão política e moral sobre o direito tributário a partir da obra desses autores, mas que seja capaz de transcender as teses contidas em sua obra e criticar uma das conclusões que eles apresentam como centrais: a tese de que a escolha das bases tributárias a serem adotadas por um sistema jurídico é dotada de valor instrumental<sup>3</sup>. Isso porque, para os autores, qualquer diagnóstico sobre a justiça e a eficiência de um sistema tributário só pode ser realizado a partir de uma perspectiva global que considere o resultado da distribuição de bens sociais após a incidência de todas as normas tributárias e despesas orçamentárias.

Pensando com e contra Murphy e Nagel, busca-se defender a correção da maioria das suas premissas teóricas e conceituais, mas não em relação à tese do caráter instrumental da escolha da base tributária. Apoiando-se em uma importante literatura secundária e na metodologia jurídico-interpretativa fornecida por Ronald Dworkin<sup>4</sup>, sustentar-se-á, em réplica, que os princípios fundamentais da justiça tributária justificam a existência de certas bases tributárias de valor intrínseco. Se a igualdade social for dotada de valor intrínseco, então certas bases tributárias tidas como imprescindíveis para a redução das desigualdades e a desconcentração de poder econômico também podem ser tidas como intrinsecamente valiosas, de modo que nenhum sistema tributário poderá ser considerado justo se não explorar essas bases.

Para fundamentar essa conclusão, a seção 2 trará uma reflexão geral sobre o fundamento do direito de propriedade e a crítica realizada por Murphy e Nagel à crença de que a distribuição de rendas realizada apenas

---

3 Adotar-se-á neste trabalho a definição de valor instrumental proposta por Joseph Raz, que distingue entre valores “relacionais” e “não relacionais” nos seguintes termos: “Juízos de valor não relacionais são juízos do tipo ‘X é bom (ou valoroso)’, ou ‘algo é um bom (ou valioso) X’. Juízos de valor relacionais têm a forma ‘X é bom (ou valoroso) para Y’”. RAZ, 1999, p. 252. Valores instrumentais, no entanto, são uma subespécie de valores relacionais porque é possível que haja valores relacionais dotados de valor intrínseco, é dizer, de valor em si mesmo, como explica Raz no fragmento seguinte: “Bens (ou valores) instrumentais não devem ser confundidos com bens (ou valores) instrumentais. Os últimos são bens relacionais, cujo valor reside em ter consequências valiosas (ou no fato de que eles têm a probabilidade de produzirem tais consequências)”. RAZ, 1999, p. 255.

4 DWORKIN, 2000.

pelo mercado deve ser tida como justa. Em seguida, na seção 3, será analisado o primeiro fator de avaliação necessário para valorar o sistema tributário: a eficiência de suas normas. Em seguida, na seção 4, será explorado o segundo fator de valoração – a justiça –, bem como a tese de Murphy e Nagel sobre a natureza instrumental da decisão política de escolha da base tributária em um determinado sistema jurídico. A quinta e última seção, por sua vez, reflete criticamente sobre a obra de Murphy e Nagel e fundamenta, a partir da metodologia não-arquimediana de Ronald Dworkin, a conclusão de que a justiça do sistema tributário pode ser verificada a partir do princípio da ‘prioridade local’, com a análise de certas bases de cálculo tidas como indispensáveis para qualquer sistema político preocupado, genuinamente, com a redução das desigualdades sociais.

## 2. Crítica à concepção liberal do direito de propriedade e ao mito da justiça da distribuição de recursos pelo mercado

As concepções sobre o direito de propriedade oferecidas pelo liberalismo clássico, cujo principal expoente é John Locke<sup>5</sup>, e pelo neoliberalismo contemporâneo, cujo fundamento filosófico é oferecido por Robert Nozick<sup>6</sup>, apresentam um traço em comum: ambas estão construídas sob a premissa de que a propriedade privada deve ser concebida como um “direito especial”, na nomenclatura de Jeremy Waldron<sup>7</sup>. Um direito especial é um direito que surge em razão de eventos particulares que criam ou alteram uma situação jurídica diferenciada. Como explica o autor, “é um direito que se considera que uma pessoa tem em virtude da ocorrência de algum evento ou transação contingente”<sup>8</sup>.

A palavra “direito” (*right*) está empregada aqui mais em uma acepção moral, é dizer, mais no sentido de um “direito humano” ou um “direito natural”, do que em uma acepção estritamente jurídica de “direito subjetivo”, no sentido de um direito criado por alguma decisão política do legislador positivo. A propriedade, para Locke, é vista, portanto, como ao mesmo tempo um direito natural (um direito imanentemente justo, que tem exis-

---

5 LOCKE, 1998.

6 NOZICK, 1991.

7 WALDRON, 1988, p. 107.

8 WALDRON, 1988, p. 112.

tência anterior a do Estado e que funciona como uma espécie de limite à legitimidade do poder estatal, pois o poder político só será legítimo se o respeitar) e um direito especial, ou seja, um direito que só pode ser titularizado por uma classe determinada de pessoas que tenha acesso exclusivo a um bem sobre o qual se exerce esse direito.

Mas o que é que faz com que o direito de propriedade tenha essa característica? Que tipo de relação entre uma pessoa e uma coisa é capaz de criar o privilégio de um acesso exclusivo a ela, se no estado de natureza éramos todos iguais e ninguém tinha mais ou menos liberdade do que todos os outros?

Locke acreditava que no estado de natureza não havia propriedade privada. No pensamento teológico e filosófico de Locke, a natureza, tal como Deus a criara, era um bem comum, sobre o qual ninguém poderia, originalmente, reivindicar titularidade. Não obstante, cada ser humano seria dotado de liberdade para apropriar-se de recursos da natureza se os empregasse, com o seu trabalho, para garantir a sua própria sobrevivência. Locke acreditava que um ser humano adquire direito individual exclusivo sobre uma coisa quando ele mescla o seu trabalho com essa coisa, ou seja, quando ele a emprega como um recurso. O direito à apropriação de uma coisa se daria por meio do trabalho, que lhe dá uma destinação útil não apenas para a sobrevivência individual, mas para o grupo social. Ao se apropriar de uma terra vazia, por exemplo, e trabalhar o solo para dele extrair alimentos, o homem atribui um valor especial a essa terra, justificando-se a sua apropriação.

Esse direito à aquisição pelo emprego do seu trabalho sobre uma coisa é, para Locke, o grande fundamento moral da propriedade. Locke acreditava que ao se apropriar de uma terra e torná-la útil com o seu trabalho, o homem contribui para a sociedade, pois ele aumenta a utilidade geral e torna valioso aquilo que antes da apropriação não tinha nenhum valor. Ele acreditava, ainda, que essa apropriação não causa dano aos demais cidadãos (não-proprietários), pois sempre haverá outros bens iguais em qualidade e quantidade para apropriação posterior.

Essa teoria da legitimidade da “aquisição originária” é diferente das teorias mais recentes, como a de Robert Nozick<sup>9</sup>. Para ele, o que importa é que a aquisição originária tenha sido justa, sendo que a titularidade

---

9 NOZICK, 1991.

histórica não pode ser desconsiderada para avaliar a justiça na aquisição. Essa titularidade histórica, independentemente da justificação baseada no ‘trabalho’, proposta por Locke, é um indício poderoso de que os não-proprietários consentiram com o ato de aquisição, e tanto é assim que criaram leis para proteger a propriedade privada como uma instituição jurídica fundamental. É justo, segundo Nozick, que se reconheça a titularidade da propriedade a quem primeiro tomou posse de uma terra, que antes dessa apropriação estava à disposição de qualquer pessoa (esse é, aliás, o ponto mais obscuro e criticável da teoria de Nozick, o qual Waldron denominou de “princípio da justiça da aquisição”)<sup>10</sup>.

Não obstante, tanto Locke quanto Nozick concordam no ponto que é mais importante para a filosofia do direito tributário dos nossos dias: eles concordam quanto ao denominado “princípio da justiça nas transações”. Segundo esse princípio, uma vez apropriada de maneira justa, não importa há quantas gerações, qualquer transferência de propriedade posterior, seja com base em relações contratuais, regidas pelo princípio do *pacta sunt servanda*, seja por meio de legados, doações, investimento, trabalho etc., deve ser considerada justa também.

Para Locke<sup>11</sup> e Nozick<sup>12</sup>, uma das funções mais essenciais da sociedade é justamente proteger a propriedade, na medida em que esses autores consideram o direito de propriedade privada como uma emanção direta do direito de liberdade. Para eles, todos os seres humanos são livres e essa liberdade implica o direito de usufruir com exclusividade os bens sobre os quais exercem esse direito de propriedade.

Além desse raciocínio moral para fundamentar o direito de propriedade como um direito natural e especial, nos sentidos que foram expostos acima, os teóricos do neoliberalismo (capitaneados por Nozick) sustentam também, com fundamento no princípio da justiça nas transações, que não cabe ao Estado realizar políticas de redistribuição da riqueza. Eles acreditam que o mercado, por si só, se autorregula, sendo injustas quaisquer intromissões na distribuição de riquezas realizada pelo mercado. Noutros termos, sustentam que a tributação deve ser neutra em relação ao mercado; que ela não deve alterar a distribuição de bens sociais que resultam das

---

10 WALDRON, 1988, p. 257.

11 LOCKE, 1998.

12 NOZICK, 1991.

trocas, das relações de compra e venda, investimentos, trabalho etc., de modo que aquela distribuição dos bens que resultar apenas do mercado, antes da imposição dos tributos, deve ser mantida depois da tributação. Como apontam Murphy e Nagel, para o pensamento neoliberal o sistema tributário não pode alterar a configuração do mercado, sob pena de ilegitimamente infringir esses direitos naturais. Essa premissa da neutralidade da tributação foi denominada pelos autores de “libertarianismo cotidiano”<sup>13</sup>.

A crítica de Murphy e Nagel é dura. Em resumo, eles acusam praticamente todas as justificativas tradicionais encontradas para a tributação, na literatura internacional de direito tributário, de estarem baseadas nessa ideologia (o libertarianismo cotidiano). Vejamos com detalhe quais são essas justificativas, para que possamos entender a influência da ideologia libertária em cada uma delas.

A primeira e mais rudimentar justificativa empregada para a tributação pode ser encontrada no denominado princípio do benefício. É dizer, a tributação se justifica na mesma proporção (e de forma direta) do benefício que o Estado oferece para o indivíduo. Todos nos beneficiamos da existência do Estado e de instituições políticas como a polícia, o judiciário, o governo etc., e de serviços essenciais como construção de estradas, pontes, aeroportos, escolas etc. Qual é o benefício que a socialização traz para cada indivíduo? E quanto seria justo pagar para ter esses benefícios? De acordo com os defensores do princípio do benefício, uma vez que essas perguntas estejam respondidas teremos condições de saber quanto cada um de nós deve pagar a título de tributação.

O princípio do benefício, como intuitivamente se depreende, é defendido para se sustentar uma concepção individualista de propriedade: como todos são beneficiados com a socialização, não é justo que alguém seja sacrificado em uma proporção maior do que os demais em seu patrimônio no momento de arrecadar os recursos necessários para custear o Estado. Os adeptos desse princípio sustentam, portanto, ou uma tributação exatamente igual para todos, por meio de uma *flat tax* ou, no máximo, uma tributação proporcional aos benefícios que usufruem.

Não obstante, há uma série de problemas nesse princípio. Por economicidade, apenas um desses problemas será abordado, o que é suficiente para rechaçá-lo. Como explicam Murphy e Nagel, esse princípio é evi-

---

13 MURPHY; NAGEL, 2002, p. 31.

dentemente equivocado porque ele “não nos dá qualquer orientação sobre qual faixa de tributação ou quais faixas de tributação deve haver, porque ele não nos dá nenhuma orientação sobre qual o nível apropriado de despesa governamental”<sup>14</sup>, de investimento em bens públicos. Trata-se de uma visão míope, pois pretende examinar a justiça de um modelo fiscal sem fornecer qualquer critério para saber que tamanho o Estado deve ter e que tipo de benefício ele deve prover.

A segunda justificativa é baseada no princípio da capacidade contributiva (ou *ability to pay*). Murphy e Nagel sustentam que não é só o princípio do benefício que pressupõe um libertarianismo de fundo na própria justificação da tributação, mas também pelo menos duas interpretações tradicionais do princípio da capacidade contributiva (a tributação pelos “talentos e oportunidades” – *endowment* – e a tributação pelo igual sacrifício). A noção de capacidade contributiva, para os autores, pode ser entendida de duas maneiras: a primeira é como um atributo pessoal, de modo que a tributação deva considerar não apenas o poder econômico de cada contribuinte, mas também (e talvez prioritariamente) os seus talentos (*endowment*)<sup>15</sup>. Embora essa ideia de medir a capacidade contributiva em função de nossos talentos seja muito pouco exequível em termos práticos, do ponto de vista filosófico ela retém uma plausibilidade interessante e pode ser defendida como um modelo teórico. Veja-se, neste sentido, o seguinte exemplo apresentado por Henk Vording em um recente estudo sistemático sobre essa proposta de justificação da tributação:

Elizabeth nasceu em uma família próspera, frequentou escolas caras, formou-se em direito, e trabalha em turno parcial como consultora para milionários, a maioria deles recrutada em seu círculo social ou em sua própria família. Sua média semanal é de vinte horas de trabalho e sua renda é de € 100.000,00. Ahmed nasceu no Iraque, em uma família de pequenos lavradores. Ele veio para a Europa como refugiado. Começou a trabalhar como motorista de taxi e, com seu modo de vida modesto, foi capaz de abrir um pequeno mini-mercado. Sua carga horária média é de oitenta horas de trabalho por semana, e a sua renda anual é de € 100.000,00<sup>16</sup>.

---

14 MURPHY; NAGEL, 2002, p. 18.

15 MURPHY; NAGEL, 2002, pp. 20-23.

16 VORDING, 2017, p. 234.

O exemplo revela o apelo intuitivo da interpretação do princípio da capacidade contributiva em termos de capacidades subjetivas, relacionada aos recursos, oportunidades e talentos, e não apenas à capacidade econômica. No exemplo citado, Elizabeth tem uma renda igual à de Ahmed por escolha própria, pois ela poderia ter uma renda quatro vezes superior se trabalhasse a mesma quantidade de horas que ele. Deveria o direito tributário levar em conta o que as pessoas podem receber ao invés do que elas decidem receber?

A ideia de tributação com base em talentos ou oportunidades, no entanto, esbarra em uma importante objeção moral, pois ela subestima a necessidade de proteção da liberdade individual. Não devem os indivíduos escolher livremente, sem serem penalizados por essa escolha, a intensidade e a qualidade de seu próprio trabalho? Nesse sentido, John Rawls objeta que a tributação diferenciada sobre talentos ou oportunidades (*endowment tax*) – com vistas a obrigar os privilegiados a realizarem todos esses talentos e realizarem atividades valorizadas pelo mercado – limita indevidamente a liberdade dos talentosos de escolher o plano de vida que eles preferem<sup>17</sup>. Retira-lhes a sua autonomia e independência ética.

De todo modo, o debate sobre a tributação baseada em talentos e oportunidades é meramente acadêmico, e a interpretação da capacidade contributiva baseada nesta ideia está exposta às mesmas objeções da interpretação da capacidade contributiva baseada no igual sacrifício, como será analisado mais adiante.

A terceira justificativa é a baseada na interpretação da capacidade contributiva como um princípio exigindo igual sacrifício por parte dos contribuintes. A justificação da tributação com base no igual sacrifício considera a utilidade marginal do dinheiro: uma mesma proporção da renda (por exemplo, 10% dos rendimentos mensais) tem uma utilidade marginal muito maior para os cidadãos de baixa renda do que para os indivíduos que tenham maior capacidade econômica. Portanto, os contribuintes podem ser discriminados segundo a sua renda, retirando-se mais de quem tem mais, para assegurar que cada um tenha a mesma perda em termos de bem-estar. Como explicam Murphy e Nagel,

---

17 RAWLS, 2001, p. 158.

a premissa fática central... é da diminuição do valor marginal do dinheiro; saber se o princípio do igual sacrifício leva a um esquema de tributação proporcional ou progressivo depende do montante em que a utilidade marginal da renda diminui<sup>18</sup>.

Essa concepção, no entanto, está também exposta a uma objeção. Assim como o princípio do benefício, ela é míope porque considera apenas a contribuição que cada indivíduo deve realizar por meio da tributação, desconsiderando o conjunto de serviços e medidas redistributivas que o Estado adota. Segundo sustentam os autores, o princípio do igual sacrifício trata o direito tributário como se fosse uma subespécie de direito penal. A tributação é tratada apenas como um desastre comum a se impor sobre ricos e pobres e a justiça estaria em um sacrifício igual. Não obstante, como acertadamente postulam os autores,

tributos são instituídos para um propósito, e um critério adequado de justiça na sua imposição deve tomar em conta esse propósito. O que importa não é se os tributos – considerados em si mesmos – são justamente instituídos, mas ao invés disso se a *totalidade* do tratamento dado pelo governo aos seus subordinados, considerando suas despesas e também os seus tributos, é justa<sup>19</sup>.

Em outras palavras, se a destinação da arrecadação é justa.

Para Murphy e Nagel, as três alternativas apresentadas acima (princípio do benefício, princípio da capacidade contributiva entendido como “conforme os talentos ou potencialidades” e princípio da capacidade contributiva entendido como “igual sacrifício”) estão baseadas na ideia equivocada de que a tributação deve ser neutra, é dizer, na ideia de que deve haver uma “equidade vertical”<sup>20</sup> entre os contribuintes: todos devem sofrer o mesmo impacto com a tributação; ela deve impor a todos os cidadãos o mesmo ônus ou esforço, de maneira que ela não altere a distribuição de recursos realizada pelo mercado. O libertarianismo cotidiano está presente em todas as três concepções, pois o próprio raciocínio que está na base desses três princípios é a ideia de que a distribuição feita pelo mercado é natural e presumidamente justa.

---

18 MURPHY; NAGEL, 2002, p. 24.

19 MURPHY; NAGEL, 2002, p. 25.

20 MURPHY; NAGEL, 2002, pp. 13-16.

Mas seria essa a única interpretação do princípio da capacidade contributiva? Para os autores, a melhor interpretação é aquela que tenha como base a compreensão de que o sacrifício de quem tem maior capacidade contributiva deve ser maior, e o mercado não pode ser concebido como uma entidade natural ou mágica, capaz de sempre, sem qualquer intervenção, dar ensejo a distribuições justas. Não se trata, portanto, meramente de estabelecer que os contribuintes de maior capacidade contributiva paguem alíquotas proporcionalmente maiores, em função de o dinheiro ter para eles menor utilidade marginal; pelo contrário, trata-se de estabelecer uma alíquota suficientemente onerosa para impor-lhes um sacrifício maior do que o fixado para os contribuintes de menor poder aquisitivo.

A justiça da aquisição da propriedade e a justiça das transações para transferir essa propriedade, depois de ela ser adquirida, não podem ser presumidas. Pelo contrário, elas dependem de argumentos morais que são independentes da propriedade privada, ao invés de dependentes dela. E nem Locke e nem muito menos Nozick são capazes de se desincumbir do ônus de demonstrar a existência desse direito. Se nos livrarmos do libertarianismo cotidiano, e reconhecermos a impossibilidade de construir um argumento moral para fundamentar a propriedade privada como um direito natural especial, teremos mais êxito em avaliar a adequação de uma política tributária. Qualquer decisão sobre a configuração do sistema tributário tem que se libertar do mito de que a propriedade seria um direito com essas características, precisamente porque

(a) propriedade é uma convenção jurídica, definida em parte pelo sistema tributário; portanto, um sistema tributário não pode ser avaliado ao se olhar para o seu impacto sobre a propriedade privada, concebida como algo que tenha existência e validade independentes. Tributos devem ser avaliados como parte de um sistema geral de direitos de propriedade que eles ajudam a criar. A justiça ou a injustiça da tributação somente pode significar a justiça ou a injustiça no sistema de direitos de propriedade e alocações que resultam de um regime tributário particular<sup>21</sup>.

---

21 MURPHY; NAGEL, 2002, p. 8.

A proposta de Murphy e Nagel é, portanto, considerar o regime da propriedade como em parte definido pela própria tributação. A tributação deixa de ser vista como uma interferência em um direito natural e especial preexistente e passa a ser concebida como um elemento que define o próprio sentido e o alcance desse direito. O direito de propriedade sobre um imóvel, por exemplo, não é visto como independente da tributação que sobre ele recai. Pagar os impostos incidentes sobre esse bem é uma das condições que qualquer pessoa deve cumprir para ter essa propriedade. Se a propriedade privada é vista como uma convenção, fruto de uma decisão política da comunidade, esta comunidade tem por consequência o direito de estabelecer cuidadosamente os requisitos e condições que alguém deve satisfazer para ter esse seu direito de propriedade protegido.

A propriedade privada, uma vez superado o mito de que ela seria um direito especial e natural, deve ser vista como uma convenção política; como um produto das instituições de governo, de uma decisão da própria comunidade, ou como um artefato cuja configuração concreta depende de um regime jurídico, que inclui não apenas uma regulamentação legal das formas de aquisição e transmissão da propriedade, mas também a forma de distribuição dos impostos.

Neste sentido, afirmam os autores que “direitos de propriedade são o produto de um conjunto de leis e convenções, dos quais o sistema tributário é uma parte. A renda pré-tributação, em particular, não tem qualquer significado moral independente”<sup>22</sup>. Concluem afirmando que a tributação deve ser avaliada segundo a sua eficiência e a sua justiça substancial.

### 3. A eficiência como parâmetro de valoração da tributação

Qualquer sistema tributário, assim como qualquer sistema econômico e qualquer configuração concreta do regime de propriedade, em uma comunidade política, pode e deve ser avaliado em termos de sua eficiência econômica. Mas o que se entende por eficiência econômica? Segundo Richard Posner, “o termo eficiência” deve ser utilizado para “denotar o tipo de alocação de recursos em que o valor é maximizado”<sup>23</sup>. A distribuição mais eficiente de um determinado bem, portanto, é a que mantenha esse

---

22 MURPHY; NAGEL, 2002, p. 74.

23 POSNER, 1998, p. 13.

bem nas mãos de quem lhe atribua maior valor, é dizer, de quem esteja disposto a, e tenha a capacidade de, pagar mais por esse bem, consideradas todas as variáveis. Isso se dá, segundo Posner, porque é dessa maneira que a sociedade, considerada como um todo, se torna mais rica.

Um sistema de produção, ou distribuição, ou tributação, ou circulação que crie custos sociais excessivos e seja incapaz de gerar riqueza para uma nação é um sistema ineficiente, que causa prejuízo a todos e por isso não deve ser adotado. A necessidade de um juízo de eficiência econômica revela a importante tarefa que as ciências empíricas desempenham para a avaliação ou a formulação de qualquer política pública. Uma análise econômica de prognoses acerca de uma política pode, por exemplo, ser determinante para responder se ela deve ou não ser adotada.

A eficiência econômica é um dos fatores mais importantes para o desempenho da função extrafiscal da tributação, ou seja, a função que ela exerce de interferir na economia para atingir determinados fins. Aliás, no Brasil, o próprio legislador constituinte teve plena ciência disso, quando deixou ao livre alvedrio do Poder Executivo a modificação de alíquotas de certos impostos, como os impostos sobre a importação e a exportação, que podem ter suas alíquotas determinadas por Decreto Presidencial, dentro de uma margem de decisão discricionária estabelecida pelo legislador<sup>24</sup>. Em nome da eficiência econômica, o Poder Executivo deve ter esse poder em função do impacto que esses tributos têm sobre a política econômica nacional.

Qualquer sistema tributário, em qualquer nação, há de buscar a eficiência econômica e a redução de custos sociais gerados pela tributação. É o princípio da eficiência que estimulou, por exemplo, um dos mais sofisticados mecanismos de arrecadação tributária do mundo, adotado expressamente pela Emenda Constitucional n. 3/1993 (que incluiu o §7º no art. 150 da Constituição da República Federativa do Brasil): a denominada substituição tributária para frente. Nesta modalidade de tributação, autoriza-se a cobrança antecipada do tributo, devendo este ser recolhido, pelo substituto, sobre fatos geradores cuja ocorrência se dá em um momento posterior. Em impostos multifásicos, como o ICMS, por exemplo, o imposto pode ser arrecadado diretamente do fabricante, que deverá recolher

---

24 Ver, em especial, o § 1º, do art. 153, da Constituição da República Federativa do Brasil, que autoriza o Poder Executivo a alterar por Decreto, dentro de limites fixados em lei, as alíquotas dos impostos sobre importação (II), exportação (IE), produtos industrializados (IPI) e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF).

o imposto devido na operação de circulação do seu estabelecimento para o estabelecimento do varejista e também o imposto que incidirá em uma operação ulterior, de venda do produto do varejista (substituído) para o consumidor final. Esse mecanismo é possível por meio de uma presunção legal, que permite o recolhimento antecipado do tributo com base em uma estimativa feita pelo fisco, a partir de em critérios de mercado, do preço final que será pago pelo consumidor. A essa estimativa se dá o nome de “fato gerador presumido”<sup>25</sup>.

Como se observa, a técnica da substituição tributária para frente se justifica notadamente por razões de praticidade e eficiência, pois ela maximiza a tributação e torna incomparavelmente mais fácil a fiscalização e a arrecadação dos impostos, objetivando impedir, por exemplo, as fraudes e a sonegação do imposto pelos atravessadores e comerciantes do varejo.

Por outro lado, um exemplo de ineficiência está na existência de legislações confusas, com diferenciações desnecessárias, formulários múltiplos etc., que criam uma plêiade de obrigações tributárias acessórias e aumentam o custo administrativo do Estado e dos próprios contribuintes. Cumpre ressaltar, nesse sentido, o trabalho realizado no Estado de Minas Gerais pela Comissão Permanente de Revisão e Simplificação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais, constituída pelo Governo do Estado e coordenada pela Professora Misabel Derzi, da UFMG, a qual identificou a ocorrência de um excesso de regimes diferenciados de tributação no Estado, levando à extinção de 501 “regimes especiais” de tributação<sup>26</sup>.

Esses dois exemplos demonstram, de maneira eloquente, a importância da eficiência na avaliação de qualquer política em relação à tributação. A relevância da análise de eficiência da tributação não pode, porém, nos levar ao equívoco de considerá-la o único parâmetro relevante para a análise de todo o sistema jurídico. Tal exagero é cometido por alguns defensores da denominada análise econômica do direito, que procuram submeter todo o raciocínio e a interpretação do direito a uma “racionalidade econômica que deveria substituir a valoração moral do direito”<sup>27</sup>, que propõe interpretar

---

25 Sobre o regime de substituição tributária para frente ver, BALEEIRO; DERZI, 2018, p. 1123-1134, bem como a posição recente do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 593.849/MG, de relatoria do Min. Edson Fachin. Sobre a praticidade e as razões de eficiência no direito tributário, ver DERZI, 2018, pp. 291-333.

26 DERZI et al., 2017, p. 427.

27 DERZI; BUSTAMANTE, 2013, p. 328.

todo o direito e todas as políticas públicas, incluindo-se as políticas relativas à tributação, à luz do critério da maximização da riqueza<sup>28</sup>.

O grande equívoco da teoria defendida por Posner, como explica o professor Washington Peluso Albino de Souza<sup>29</sup>, está em confundir a utilidade descritiva da análise econômica com um alegado aspecto normativo dessa reflexão. É dizer, equivocam-se os defensores da análise econômica do direito quando reivindicam para ela uma teoria da interpretação e da legitimidade de políticas públicas. Como explica Ronald Dworkin<sup>30</sup>, de maneira precisa, essa perspectiva é ingênua e nos deve um argumento ético em favor da superioridade da eficiência econômica sobre qualquer outro valor. Um defensor da ideia de que a maximização da riqueza é o único objetivo social valioso deveria responder, portanto, à seguinte questão fundamental: por que uma sociedade mais rica deve ser considerada melhor do que uma sociedade mais justa?

Essa pergunta é especialmente problemática porque a eficiência de um sistema tributário é um valor meramente instrumental. Nesse sentido, explicam Murphy e Nagel:

Apesar de a teoria econômica oferecer informações essenciais sobre a probabilidade dos efeitos de diferentes esquemas de tributação possíveis, ela não pode por si só determinar a escolha entre eles. Quem quer que defenda que uma política tributária é, simplesmente “melhor para o crescimento econômico” ou “mais eficiente” deve oferecer não apenas uma explicação de porque a política escolhida tem essas virtudes, mas também um argumento de moralidade política que justifique a busca do crescimento econômico ou da eficiência independentemente de outros valores sociais<sup>31</sup>.

Esse argumento, em nossa opinião, não pode ser encontrado, pois a configuração de um sistema tributário é, em uma medida importante (e talvez na medida mais importante), uma questão de justiça.

---

28 Nesse sentido Misabel Derzi e Thomas Bustamante criticam a teoria de Richard Posner porque ela “parece pressupor, sem qualquer justificação político-moral, um valor absoluto para a maximização da riqueza, ainda que o preço dessa maximização seja uma política jurídica e uma teoria da interpretação que acentuem a desigualdade das pessoas e a concentração de riquezas”. 2013, p. 331.

29 SOUZA, 2002.

30 DWORKIN, 1985, p. 240.

31 MURPHY; NAGEL, 2002, p. 12.

Voltando à pergunta formulada linhas atrás (por que uma sociedade mais rica deve ser considerada melhor do que uma sociedade mais justa?), a resposta poderá jamais ser oferecida, pois a eficiência não se coloca como valor superior em relação à justiça. Uma boa política tributária deverá ser, naturalmente, capaz de atender a ambas, como é mais do que razoável se supor.

#### 4. A difícil questão da justiça tributária e a escolha da base de cálculo da tributação

Saber que tipo de tributação é justo não é apenas saber que tipo de interferência em uma distribuição de riquezas realizada por meio de trocas determinadas pelo mercado é justa. As noções de fiscalidade e extrafiscalidade, inclusive, devem ser revistas, pois a função fiscal dos tributos não é apenas a de custear os serviços públicos ou manter o funcionamento do Estado, em um contexto em que a tributação aparece apenas como um encargo, um sacrifício que tem que ser compartilhado de maneira equitativa entre todos os membros da comunidade. De acordo com a dicotomia tradicional entre fiscalidade e extrafiscalidade, a função típica da tributação seria apenas a primeira, que consistiria em arrecadar recursos, enquanto a última seria uma função atípica, que só teria lugar no momento de intervenção do Estado no domínio econômico para alcançar determinadas políticas.

Contrariamente a essa dicotomia, Murphy e Nagel sustentam que a tributação, de modo geral, teria duas funções básicas, que nada têm a ver com a classificação adotada pela doutrina clássica brasileira. Essas funções seriam a função de “divisão entre o público e o privado” e a função de “distribuição dos bens sociais”. Segundo os autores:

A tributação tem duas funções primárias: (1) Ela determina quanto dos recursos de uma sociedade devem estar sob o controle do governo, para gasto de acordo com um processo de decisão coletivo, e quanto deve ser deixado sob o controle discricionário de indivíduos privados, como sua propriedade pessoal. Denominemos isso de “divisão entre o público e o privado”. (2) Ela desempenha o papel central de determinar como o produto social é dividido entre diferentes indivíduos, tanto sob a forma de propriedade privada como sob a forma de benefícios publicamente providos. Denominemos isso de “distribuição”<sup>32</sup>.

---

32 MURPHY; NAGEL, 2002, p. 76.

A justiça ou injustiça do sistema tributário, portanto, deve olhar para três lados. Ela deve considerar: 1) o conjunto de tributos e o quanto cada cidadão tem que contribuir para o funcionamento do Estado; 2) o conjunto de benefícios que a comunidade oferece a cada cidadão; e 3) o resultado final dessa distribuição, ou seja, quanto cada um recebeu em resultado desse complexo sistema de regras.

Murphy e Nagel extraem uma conclusão radical desse raciocínio: não é possível estabelecer qualquer conclusão fundada em princípios de justiça sobre qual seria a melhor base de cálculo para a tributação. Para eles, a escolha entre a tributação sobre a renda ou sobre o consumo, por exemplo, não é determinada por qualquer análise independente baseada em princípios de justiça.

Ainda segundo os autores, a decisão de tributar a renda ou o consumo é meramente instrumental para fins de determinar o resultado final da distribuição dos bens sociais. Uma política tributária tem que ser avaliada tomando em conta esse resultado, e não a base de cálculo escolhida como preponderante, pois é esse resultado, considerado em sua integridade e em sua sistematicidade, que pode ser classificado como justo ou injusto e eficiente ou ineficiente. E para a avaliação da justiça na tributação, os autores se valem da mais sofisticada teoria moderna da justiça: os escritos de John Rawls.

Segundo Rawls, uma teoria da justiça deve definir a “estrutura básica da sociedade” e propor princípios para determinar a “maneira por meio da qual as principais instituições sociais distribuem os principais direitos e deveres e determinam a divisão das vantagens da cooperação social” entre os cidadãos<sup>33</sup>.

O sentido moderno de justiça distributiva, que nos interessa nesse trabalho, é aquele relacionado a identificar qual parte dos recursos disponíveis pela coletividade caberia a cada indivíduo, ou seja, a questões pertinentes à alocação de recursos. Neste sentido, a justiça distributiva apela para uma distribuição de recursos em um contexto institucional de uma sociedade que contempla a forma como os direitos de propriedade serão alocados e o grau de satisfação de necessidades que deve ser garantido a todos. Neste sentido, Rawls entende que a distribuição dos bens sociais é uma questão coletiva – a questão mais central de moralidade política no

---

33 RAWLS, 1999, p. 6.

âmbito das instituições – e não uma forma de recompensar indivíduos virtuosos por seus méritos e talentos. Neste ponto há uma diferença importante entre o pensamento de Rawls e seus sucessores e a ideia clássica, da qual Aristóteles é o exemplo mais paradigmático, segundo a qual a noção de justiça distributiva se referiria aos princípios que “assegurassem que as pessoas fossem recompensadas de acordo com os seus méritos, tomando especialmente em consideração o seu status político”<sup>34</sup>.

A justiça distributiva no seu sentido moderno reivindica, portanto, “que o estado garanta que a propriedade seja distribuída em meio à sociedade de tal modo que todos sejam supridos com um certo nível de recursos materiais”<sup>35</sup>. Uma das implicações disso é a desnaturalização do direito de propriedade, pois a tarefa de alocar e distribuir bens, direitos e recursos é uma tarefa da comunidade política. A justiça distributiva passa a ser encarada como uma questão anterior à justificação dos próprios direitos de propriedade<sup>36</sup>.

É com base nessa ideia que Murphy e Nagel sustentam que a justiça de um sistema tributário tem que ser medida de acordo com os seus resultados (*outcomes*) e não de acordo com os ônus (*burdens*) que a tributação impõe para cada indivíduo. Segundo eles,

uma vez que a tributação não é uma questão de distribuição justa dos encargos da tributação medidos em face de uma base pré-tributação, não pode ser importante em si mesmo saber que características dos contribuintes anteriores à tributação determinam a contribuição de cada um<sup>37</sup>.

Murphy e Nagel não derivam dessa afirmação a irrelevância do debate sobre quais bases de cálculo, dentre as disponíveis para eleição pelo legislador, devam ser privilegiadas no momento da construção do sistema tributário. Eles derivam, porém, a conclusão de que a relevância desse debate é meramente instrumental, pois o que determina a justiça ou injustiça de um regime tributário não é a realidade econômica sobre a qual a tributação incide, mas, ao contrário, a justiça do resultado gerado pela tributação, em termos de distribuição dos bens sociais.

---

34 FLEISCHACKER, 2004, p. 2.

35 FLEISCHACKER, 2004, p. 5.

36 FLEISCHACKER, 2004, p. 5.

37 MURPHY; NAGEL, 2002, p. 98.

Nesse sentido, afirmam que,

já que a distribuição do bem estar pré-tributação é tanto inteiramente imaginária como moralmente irrelevante, não pode ser importante saber se um esquema tributário impõe sacrifício igual, proporcional ou de qualquer outro padrão, medido à luz dessa base. A não ser que se aceite uma concepção libertária da propriedade privada, não importa se uma base de cálculo é mais ou menos precisa ao capturar a “capacidade contributiva” pré-tributação ou os níveis de bem-estar. (...). Uma vez rejeitada a ideia de que a justiça na tributação é uma questão de garantir uma justa distribuição dos encargos da tributação relativos à base “pré-tributação”, a questão da base da tributação não desaparece, mas ela assume um significado puramente instrumental no que se refere à justiça: diferentes bases de tributação podem ser melhor ou pior adequadas à tarefa do sistema tributário de ajudar a assegurar resultados sociais justos<sup>38</sup>.

Segundo eles, uma política tributária sobre a escolha da base de cálculo da tributação deveria ser vista, portanto, como apenas uma fração de um conjunto de ações e decisões políticas que fixa o regime de propriedade privada em uma determinada comunidade. E é esse regime de propriedade privada (e não cada um dos tributos individuais, como o imposto sobre a renda, o imposto sobre a herança, o imposto sobre a propriedade ou os impostos sobre o consumo) que deve ser avaliado como justo ou injusto. A justiça de um regime tributário é auferida a luz de uma reflexão sobre o regime global de distribuição dos bens sociais existentes em uma dada comunidade, de modo que não faz diferença qual é a base de tributação escolhida (se a renda ou a propriedade ou o consumo etc.), senão a justiça do resultado final de repartição dos bens sociais.

E como devem ser avaliados esses resultados? Murphy e Nagel se aproximam, aqui, novamente da teoria de John Rawls e propõem que o sistema de distribuição e o regime de propriedade privada constituído por meio das leis e dos tributos sejam avaliados segundo os princípios de justiça oferecidos por Rawls, especificamente a concepção de justiça como equidade, capazes de promover a distribuição de bens sociais. Rawls busca estabelecer quais princípios de justiça poderiam ser aceitos em uma situação

---

38 MURPHY; NAGEL, 2002, p. 99.

contrafática que ele denominou de “posição original”, em que os princípios da justiça são escolhidos sob o “véu da ignorância”<sup>39</sup>.

Uma característica central da justiça como equidade é que ao deliberar sob o véu da ignorância, “ninguém sabe qual o seu lugar na sociedade, sua classe ou status social, nem sabe qual será a sua fortuna na distribuição de bens naturais e habilidades, inteligência, força e fatores semelhantes”<sup>40</sup>. Se essas condições estiverem presentes, Rawls acredita que ninguém será favorecido ou desfavorecido no processo racional de deliberação sobre quais serão os princípios que definem a estrutura básica da sociedade. Todos estarão em uma situação em que quaisquer considerações estranhas à justiça passam a ser irrelevantes para a argumentação e para a escolha dos princípios de distribuição dos recursos existentes.

A justiça como equidade, na concepção Rawlsiana, autoriza que as desigualdades sejam aceitas somente se beneficiarem os menos favorecidos, o que não aconteceria sob a perspectiva da igualdade puramente liberal, pautada pelo mercado. A teoria da justiça de Rawls, no entanto, é uma teoria normativa, que pretende dizer quais distribuições e arranjos institucionais devem ser considerados corretos, pois ele acredita que “leis e instituições, por mais eficientes e bem organizadas que sejam, devem ser reformadas ou abolidas, se são injustas”<sup>41</sup>.

Rawls, contudo, não adentra nos particulares do sistema tributário e evita predeterminar a configuração concreta da tributação, incluindo-se a sua base de cálculo. Deixa apenas as diretivas de que a tributação deve criar um arranjo distributivo que não dificulte a ninguém o acesso a cargos e posições sociais, que permanecem acessíveis segundo a igualdade equitativa de oportunidades, e de que quaisquer diferenças de distribuição devem favorecer aqueles que se encontrem na pior posição. É com base nessa ideia que Murphy e Nagel<sup>42</sup> sustentam que os mecanismos particulares, incluindo-se a escolha da base de tributária, a progressividade das alíquotas e as desonerações e isenções, devem ser estabelecidas pela política.

É claro que há razões de natureza instrumental para privilegiar a tributação sobre a riqueza e a renda, por exemplo, e para instituir alíquotas

---

39 RAWLS, 1999, p. 12.

40 RAWLS, 1999, p. 11.

41 RAWLS, 1999, p. 6.

42 2002.

progressivas com vistas a obter uma alocação adequada de bens e uma distribuição justa. Mas isso não é nem necessário do ponto de vista lógico e nem suficiente para garantir a adequação do regime de propriedade de uma comunidade particular. Esse regime há de ser examinado em seus resultados globais, incluindo-se, também, as regras sobre intervenção estatal na economia, serviços públicos, salário-mínimo, benefícios sociais etc.

## 5. Contraponto crítico: o valor intrínseco da tributação sobre a renda e a redução das desigualdades

Murphy e Nagel<sup>43</sup> estão corretos ao sustentar que a escolha da base tributária é meramente uma questão instrumental para a justa distribuição de riquezas em uma comunidade política? Só se pode analisar a legitimidade da tributação a partir de uma leitura global do regime de propriedade que os tributos ajudam a construir?

Em um trabalho recente, Patrick Emerton e Kathryn James<sup>44</sup> oferecem uma resposta negativa a essas questões. Para eles, Murphy e Nagel corretamente sustentam que direitos de propriedade “são o produto de um conjunto de leis e convenções, dos quais o sistema tributário forma uma parte”<sup>45</sup>. Não obstante, embora esses autores tenham razão ao dizer que o regime de propriedade privada não é definido de maneira anterior à consideração de todas as normas (incluindo as normas tributárias) que o regulam, Emerton e James pensam que existem princípios institucionalizados anteriores à definição da tributação que se refletem nas questões sobre os direitos de propriedade e sobre a estrutura tributária, incluindo-se a escolha da base de cálculo a ser adotada pelos impostos. A base de cálculo não teria valor apenas instrumental porque esses princípios têm impacto direto sobre ela.

Emerton e James oferecem dois argumentos em favor dessa interpretação, que também pretende se fundamentar no pensamento de Rawls, embora chegando a uma conclusão contrária à de Murphy e Nagel.

O primeiro argumento é o que denominaremos de argumento dos estágios de construção institucional. Para Rawls, os princípios de justiça não

---

43 2002.

44 EMERTON; JAMES, 2017.

45 MURPHY; NAGEL, 2002, p. 74.

operam de maneira direta sobre todas as nossas controvérsias. Eles não são considerados diretamente, em cada situação concreta, por cada indivíduo ou por cada cidadão. Eles operam por meio das instituições, que se constroem em etapas de implementação onde os princípios de justiça são considerados como ponto de partida, mas os arranjos distributivos concretos são implementados por meio de decisões políticas tomadas pela coletividade, em processos de deliberação e exercício da razão pública por meio de instituições. Como explica Rawls,

Os princípios de justiça são adotados e aplicados em uma sequência de quatro estágios. No primeiro estágio, as partes adotam os princípios de justiça protegidas pelo véu da ignorância. Limitações no conhecimento disponível às partes são progressivamente relaxadas nos próximos três estágios: o estágio da convenção constitucional, o estágio legislativo em que as leis são promulgadas tal como a constituição permite e os princípios da justiça exigem e permitem, e o estágio final em que as regras são aplicadas pelos administradores e seguidas pelos cidadãos em geral e as leis constitucionais são interpretadas pelos membros do judiciário. Nesse último estágio, todos têm acesso completo a todos os fatos. O primeiro princípio se aplica no estágio da convenção constitucional, e a questão de se as bases constitucionais (*constitutional essentials*) são asseguradas é respondida em vista da constituição e seus arranjos políticos e da maneira como eles funcionam na prática. Em contraste, o segundo princípio se aplica no estágio legislativo e ele reflete sobre todos os tipos de legislação econômica e social e sobre os múltiplos tipos de questões que surgem nesse ponto. Saber se os propósitos do segundo princípio são realizados é muito mais difícil. Em certa medida essas questões são sempre abertas a diferenças razoáveis de opinião; elas dependem da interferência e de juízos de valor ao avaliar informações sociais e econômicas complexas. Da mesma forma, podemos esperar mais acordo sobre as bases constitucionais do que sobre questões de justiça distributiva em um sentido mais estrito<sup>46</sup>.

Rawls parece reservar à política e à razão pública um papel determinante, portanto, na configuração concreta desses arranjos distributivos. A configuração concreta do sistema tributário seria, provavelmente, uma dessas decisões legislativas que dependem de juízos de valor ao avaliar informações sociais e econômicas completas, podendo haver diferentes

---

46 RAWLS, 2001, p. 48.

configurações (ainda que algumas delas imperfeitas do ponto de vista da justiça substancial) dotadas de legitimidade.

Ainda assim, porém, pode-se indagar: a determinação constitucional das bases constitucionais (*constitutional essentials*) é suficientemente concreta para inferirmos a obrigatoriedade moral de se adotar determinadas bases tributárias?

Na visão de Emerton e James, uma constituição pode “constranger os processos de decisão do legislador de duas maneiras”<sup>47</sup>: primeiramente, ao estabelecer regras escrutináveis para a legislação válida (como ocorre, por exemplo, no Brasil, com o nosso Sistema Tributário Nacional); em segundo lugar, ela pode estabelecer os parâmetros para a razão pública<sup>48</sup>. Para os autores, é possível inferir dessas constrictões sobre a legislação não apenas as limitações constitucionais ao poder de tributar, mas também os objetivos fundamentais de uma ordem econômica justa e os parâmetros fundamentais de tributação que são necessários para alcançá-los. Nesse sentido,

a escolha da base tributária pode vir a ter mais do que um significado puramente instrumental para a justiça. Em certos casos, a constituição pode conter proibições ou ordens expressas que têm relação com a base tributária, em cujo caso – no nível legislativo, quando os detalhes da política tributária devam ser desenvolvidos – os legisladores terão razões de justiça, derivadas diretamente da constituição, para preferir uma base tributária em relação à outra<sup>49</sup>.

Na visão dos autores, quando consideramos a atividade do legislador desde o ponto de vista interno, não-arquimediano (é dizer, desde o ponto de vista da prática social de se empregar argumentos e contra-argumentos em favor de um modelo de tributação), o legislador

é obrigado a construir o seu argumento apelando a considerações de justiça que são moldadas pela constituição. E na medida em que princípios constitucionais se reflitam sobre a escolha da base tributária, essas são considerações de justiça que são, da perspectiva do legislador, não meramente instrumentais<sup>50</sup>.

---

47 EMERTON; JAMES, 2017, p. 133.

48 EMERTON; JAMES, 2017, p. 133.

49 EMERTON; JAMES, 2017, p. 134.

50 EMERTON; JAMES, 2017, p. 136.

O segundo argumento para o caráter não meramente instrumental de certas bases tributárias como a renda, para Emerton e James, é que há certas bases tributárias que são imprescindíveis para a desconcentração de riqueza. Portanto, se a igualdade econômica tiver valor intrínseco, a tributação por meio de bases tributárias que têm por natureza serem condições necessárias para uma política de aliviar a desigualdade econômica deve ter valor intrínseco também<sup>51</sup>. Para os autores, a tributação progressiva da renda, por exemplo, “é essencial para prevenir excessiva concentração de riqueza”<sup>52</sup>. Alertam que esse problema é tão grave, que pode comprometer inclusive outras liberdades, como a liberdade política, na medida em que o poder de influência dos cidadãos mais ricos na política ordinária (através do financiamento eleitoral) é incomparavelmente mais alto do que o poder de influência do cidadão médio. Emerton e James explicam, nesse ponto, que apesar de Murphy e Nagel estarem cientes desse problema, eles propõem enfrentar o problema da desigualdade política por meio apenas de uma mudança nas regras de financiamento eleitoral, o que Emerton e James consideram insuficiente. O problema da desigualdade é anterior ao problema do desequilíbrio de forças no campo da política, e constitui uma de suas causas. Mais eficaz e mais justo é tratar a própria redução das desigualdades como dotada de valor intrínseco.

Emerton e James têm um argumento interessante, que merece ser considerado em todas as potencialidades. Um primeiro passo para construir esse argumento é reconhecer que Murphy e Nagel têm razão em sua asserção de que a distribuição de recursos realizada pelo mercado não tem qualquer valor moral e não pode ser utilizada como medida para avaliar os ônus e sacrifícios decorrentes da tributação (de modo que um sistema tributário tem que ser avaliado a partir de uma consideração global de sua capacidade de gerar distribuições justas). Não obstante, daí não se infere que não haja algumas bases tributárias cuja exploração tenha valor intrínseco (ou que a escolha da base de cálculo seja meramente instrumental).

Para demonstrar isso, faz-se necessário retomar a questão da interpretação do princípio da capacidade contributiva. Murphy e Nagel têm razão ao rechaçar duas interpretações desse princípio apresentadas na seção 2 deste ensaio: a primeira, que o entende como exigindo uma tributação

---

51 EMERTON; JAMES, 2017, p. 140.

52 EMERTON; JAMES, 2017, p. 141.

pessoal segundo os talentos ou oportunidades de cada contribuinte (tributação sobre o *endowment*); e a segunda, que o entende como impondo um sacrifício igual para cada contribuinte. Mas é possível, para além dessas duas interpretações, pensar em uma interpretação mais fecunda desse princípio? Nesse ponto, é possível sustentar uma terceira interpretação, que exige não apenas tratar igualmente cada membro da comunidade, mas tratar cada um deles como igual. Como explica Dworkin,

um governo legítimo deve tratar todos sobre os quais ele reivindica domínio não apenas com uma medida de consideração, mas também com igual consideração. Quero significar com isso que ele deve agir de modo que o impacto de suas políticas na vida de cada cidadão seja igualmente importante<sup>53</sup>.

Nessa terceira interpretação do princípio da capacidade contributiva, a legitimidade do Estado deriva de certas obrigações associativas que uns cidadãos têm em relação aos outros. Se o princípio da capacidade contributiva for entendido como uma dimensão da igualdade substantiva, como, aliás, parte da doutrina nacional o entende, faz sentido sustentar que a tributação da riqueza, capaz de desconcentrá-la e realizar uma melhor distribuição dos bens sociais, é dotada de valor intrínseco.

Esse valor intrínseco pode ser percebido mesmo quando não houver condições de examinar toda a complexidade do regime de propriedade, com suas regras de transferência, aquisição, sucessão, seus contratos, normas sobre abuso de poder econômico, regras sobre relações trabalhistas, serviços públicos, benefícios sociais, etc. Dizer, como parecem crer Murphy e Nagel, que importa apenas o conjunto da obra ou que o que é importante é apenas o “esquema tributário” (*tax scheme*) completo cria uma espécie de bloqueio argumentativo desnecessário e dificulta perceber a importância específica de certas bases tributárias<sup>54</sup>.

Para perceber essa importância, basta considerar os dois elementos que Emerton e James apontam em defesa do valor intrínseco da tributação da renda: a sua necessidade a partir de regras constitucionais e a sua contribuição indispensável para realização da desconcentração da renda. Com

---

53 DWORKIN, 2006a, p. 97.

54 Ver, nesse sentido, a discussão que os autores fazem sobre a tributação progressiva. MURPHY; NAGEL, 2002, p. 131.

efeito, pode-se perguntar: é possível algum tipo de distribuição justa dos bens e recursos que desconsidere a renda? É possível um sistema tributário que se justifique moralmente sem tributar essa base?

Pode-se afirmar que não há qualquer desenho institucional ou sistema tributário que consiga sobreviver sem essa tributação. E não é preciso realizar o trabalho hercúleo de examinar cada um dos gastos públicos ou cada uma das regras de aquisição e transmissão da propriedade para chegar a essa conclusão. Tome-se, como exemplo, a tributação sobre a renda incidente sobre dividendos pagos por pessoas jurídicas para os seus acionistas. No Brasil, essa base não é tributada por uma opção de política econômica do legislador<sup>55</sup>. Não obstante, essa opção legislativa pela renúncia à tributação dessa renda viola de maneira grosseira o princípio da igual consideração e constitui um descumprimento, pelo legislador, de suas responsabilidades políticas mais elementares. Não é preciso analisar os gastos públicos, as leis trabalhistas, o salário-mínimo etc. para fundamentar essa conclusão.

A premissa de Murphy e Nagel de que não há um direito natural e especial de propriedade não implica a conclusão de que a única maneira de avaliar a justiça de um sistema tributário é avaliar a integralidade do regime de propriedade, com todas as suas maneiras de aquisição, distribuição etc. Nesse sentido, uma reflexão sobre o método interpretativo de Ronald Dworkin pode auxiliar.

No modelo de interpretação do direito e da moralidade de Dworkin<sup>56</sup>, nenhum princípio pode ser analisado isoladamente. Dworkin rejeita as teorias do direito denominadas arquimedianas porque essas teorias – que tentam analisar o direito a partir de uma perspectiva teórica de segunda ordem, de onde se podem aplicar critérios neutros e desengajados para determinar a validade de uma norma moral ou jurídica – são incapazes de fornecer critérios externos à prática da argumentação em questão, tidos como capazes de fundamentar uma proposição sustentada no interior dessa prática. A proposição moral de que “o aborto é um direito fundamental”, ou a proposição de que “a tributação progressiva sobre a renda é justa” só pode ser fundamentada, na visão de Dworkin, por outra proposição moral

---

55 A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, alterou a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas isentando os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir de janeiro de 1996 da incidência do imposto sobre a renda.

56 DWORKIN, 2006b, pp. 140-143.

de natureza semelhante. Não existe nenhuma fórmula metafísica, de natureza não moral, capaz de validar uma proposição moral. Por conseguinte,

juízos morais são verdadeiros, quando eles são verdadeiros, por um argumento moral adequado para a sua verdade. Claro que isso nos leva a outra questão: O que torna um juízo moral adequado? A resposta deve ser um novo argumento moral para a sua adequação. E assim adiante<sup>57</sup>.

A correção de uma interpretação é medida, segundo Dworkin, de maneira holística. Uma proposta de interpretação é bem-sucedida quando a pretensão interpretativa aduzida se acomoda de maneira bem fundamentada diante de todas as outras proposições morais que fazem parte de um dado sistema:

A interpretação é pervasivamente holística. Uma interpretação reúne conjuntamente valores e pretensões de tipos muito diferentes, extraídas de diferentes tipos de juízos ou experiências, e a rede de valores que figura em um argumento interpretativo não aceita qualquer hierarquia de domínio ou subordinação. A rede enfrenta o desafio da convicção diante do todo<sup>58</sup>.

Quais são as implicações desse holismo interpretativo para a prática do direito? Isso significa que só é possível analisar ou avaliar um determinado instituto jurídico à luz de todos os outros? Significa, por exemplo, que é impossível fiscalizar a justiça de uma isenção tributária, por exemplo, sem tomar em conta todo o sistema jurídico? Significa que é necessariamente impossível dizer que essa isenção é moralmente defeituosa sem tomar em conta todo o sistema tributário, além do orçamento, do direito civil, empresarial etc.?

A resposta tem que ser um sim e um não. A parte afirmativa é a seguinte: ao fim e ao cabo, como todos os valores estão interconectados e como toda interpretação é sistemática é sempre possível testar uma interpretação de uma norma tributária à luz de todo o sistema de direitos de propriedade, caso surja algum questionamento acerca da sua coerência ou de sua integridade interpretativa.

---

57 DWORKIN, 2011, p. 37.

58 DWORKIN, 2011, p. 154.

A parte negativa, por outro lado, diz respeito ao que Dworkin denominou de prioridade local na interpretação. Ao se interpretar um instituto jurídico, ou um ramo do direito, um subsistema qualquer, o intérprete não precisa sempre retomar os princípios mais abstratos e construir uma teoria geral da moralidade que chegue ao nível mais abstrato, como a concepção de dignidade oferecida por Kant ou os princípios de justiça oferecidos por Rawls. A argumentação jurídica, embora tenha essa dimensão holística e pressuponha que o intérprete tenha a capacidade e o dever de, se questionado, explicar a conexão de sua interpretação com os princípios mais gerais da prática social em que ele opera, reconhece a importância da prioridade local de certos princípios ligados ao departamento ou ramo do direito em que o argumento seja produzido.

Para explicar essa noção de prioridade local, Dworkin dá o exemplo do argumento seguido por Hércules, o juiz-modelo que sempre se esforça em decidir segundo o ideal político da integridade, para resolver o caso McLoughlin, sobre a responsabilidade civil por danos psicológicos:

Devo apontar com especial atenção para uma característica da prática [argumentativa] de Hércules que ainda não emergiu com clareza. Seus juízos de adequação [de um argumento à prática social em que ele é empregado] se expandem do caso imediato diante de si em uma série de círculos concêntricos. Ele indaga que interpretações em sua lista inicial se adequam a casos passados sobre danos emocionais, e depois quais delas se adequam casos de danos acidentais à pessoa em geral, e depois quais se adequam aos danos a interesses econômicos, e assim por diante em áreas cada vez mais distantes da questão inicial formulada no caso McLoughlin. Esse procedimento dá um tipo de prioridade local para aquilo que nós chamamos de “departamentos” do direito. Se Hércules descobrir que nenhum dos dois princípios [que ele adotou como possíveis soluções do caso] é diretamente contraditado pelos casos de danos acidentais em sua jurisdição, ele expande seu estudo para casos envolvendo contratos, para observar quais desses princípios se adequam melhor a decisões sobre contratos, se é que algum deles pode se adequar<sup>59</sup>.

O que Dworkin propõe nesse fragmento um tanto confuso é que a interpretação jurídica parte de situações concretas e se apoia em princípios

---

59 DWORKIN, 2000, pp. 250-251.

específicos, dando uma prioridade local aos princípios que se relacionem com mais proximidade aos fatos e argumentos do caso concreto. Só é necessário elevar o nível de abstração de nosso raciocínio quando o arranjo de normas, argumentos, interpretações, princípios e decisões do legislador não for suficiente para produzir uma espécie de integridade local no interior de cada ramo ou departamento do direito.

Essa busca de integridade local na interpretação do direito tem, inclusive, respaldo no Código Tributário Nacional – CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, no art. 108, que versa sobre a integração da legislação tributária em caso de ausência de disposição expressa. Segundo a dicção do CTN, as lacunas serão preenchidas, “sucessivamente, na ordem indicada”, pelos “princípios gerais do direito tributário” e pelos “princípios gerais do direito público”. Qual a razão de o CTN realizar esse tipo de priorização? A nosso ver, o Código está adotando exatamente o tipo de prioridade local que Dworkin advoga, embora, equivocadamente, pareça supor que exista uma hierarquização entre esses. Mas se o CTN for interpretado como estatuinto apenas que nas interpretações construtivas do direito devemos iniciar o trabalho de argumentação a partir de princípios específicos, em busca de uma integridade local a partir de princípios que regem os ramos específicos do direito, ele não pode ser criticado.

A melhor maneira de analisar o direito tributário é a partir da principiologia que se aplica à escolha da base tributária, que é uma principiologia baseada na capacidade contributiva entendida em sua dimensão igualitária, é dizer, em sua pretensão de tratar a todos os contribuintes como iguais, como merecedores de igual proteção e consideração, buscando-se arranjos distributivos que levem a uma distribuição dos bens comuns da sociedade que não estabeleça privilégios para os mais ricos.

Vistas as coisas sob essa ótica, é possível concluir que em nenhuma hipótese, qualquer que seja a justificativa instrumental apresentada (seja ela baseada em considerações de praticidade, eficiência etc.), estará moralmente justificada uma tributação regressiva sobre a renda, como a causada pela isenção de imposto de rendas sobre lucros ou dividendos no direito brasileiro. Essa conclusão só pode ser justificada se reconhecermos, com base nos princípios específicos sobre a configuração do direito tributário (os quais podem ser reconduzidos, pela interpretação, tanto aos princípios de justiça de Rawls quanto aos grandes preceitos de justiça instituídos na Constituição), que a tributação sobre a renda tem valor intrínseco, e que

essa é uma base tributária que as instituições jurídicas têm a obrigação moral de explorar. Murphy e Nagel se equivocam, portanto, ao sustentar que a função da base de cálculo é meramente instrumental.

## 6. Conclusão

As conclusões aqui expostas são parciais e deixam várias questões em aberto para uma série de reflexões, que devem ser realizadas sob a metodologia interpretativa adotada no decorrer deste ensaio. Porém, é possível deixar assentadas algumas teses que constituem uma base adequada para futuras reflexões e para a avaliação de qualquer política tributária.

A primeira tese é a de que Murphy e Nagel estão corretos ao sustentarem que o libertarianismo cotidiano é falso. A justiça da tributação não deve ser analisada a partir da premissa equivocada de que há um direito de propriedade de cunho metafísico e especial, e de que a distribuição dos bens sociais realizada pelo mercado é justa. A tributação existe precisamente para alterar a distribuição dos bens sociais realizada para o mercado. É por meio da tributação que o governo decide que parte da riqueza deve ser colocada sob o domínio da coletividade e quais são as condições que alguém deve satisfazer para ser proprietário.

A segunda tese é a de que eles estão corretos, também, ao argumentarem que a configuração do regime de propriedade – e, por conseguinte, a configuração do regime da tributação – é uma questão política. Uma questão política que se resolve por meio das instituições em uma sociedade democrática e bem ordenada. Nessa decisão política, dois grandes conjuntos de razões ou considerações operam como fatores ou vetores importantes de decisão: razões de eficiência e razões de justiça.

Os autores se equivocam, todavia, ao advogarem que a escolha das bases de cálculo de um sistema tributário se apoia em razões instrumentais. Procurou-se demonstrar nesse trabalho que, diferentemente do que pensam os autores, há valor intrínseco em se tributar certas bases, como renda, heranças e patrimônio.

A terceira tese, portanto, é de que essas razões de justiça podem incluir princípios específicos sobre a configuração do direito tributário, aos quais se atribui prioridade local em relação a considerações gerais sobre a justiça de todo o regime de propriedade, quando estamos diante de interpretações concretas sobre a justiça da base tributária a ser adotada em uma comunidade.

Uma análise dos princípios específicos sobre o regime tributário, se realizada de maneira responsável, leva à conclusão de que a tributação de certas bases tributárias, como a renda, a riqueza extrema (grandes fortunas) ou as doações e heranças, por exemplo, têm valor intrínseco, e nenhum sistema tributário será justo se não adotar e priorizar essas bases de tributação.

## Referências

- BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro, Forense, 2018.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 5 de outubro de 1988*. Brasília, DF: Senado, 1988.
- BRASIL. *Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995*. Brasília, DF: Presidência da República, 26 dez. 1995. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm). Acesso em: 20 fev. 2019.
- BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Brasília, DF: Presidência da República, 25 out. 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 20 fev. 2019.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 593.849/MG, Relator: Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, Brasília, DJe: 31-03-2017.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 3 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.
- DERZI, Misabel Abreu Machado; SILVA, José Afonso Bicalho Beltrão da; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Org.). *ICMS: Diagnósticos e Proposições: 1º Relatório ao Governador do Estado de Minas Gerais – Comissão Permanente de Revisão e Simplificação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais*. Belo Horizonte: Arraes, 2017.
- DERZI, Misabel Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas. A análise econômica de Posner e a ideia de Estado de Direito em Luhmann: breves considerações críticas. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, Belo Horizonte, n. especial em memória do Professor Washington Peluso Albino de Souza, pp. 327-252, 2013 <http://dx.doi.org/10.12818/P.0304-2340.2013VWAP327>.
- DWORKIN, Ronald. Is Wealth a Value? In: DWORKIN, Ronald. *A Matter of Principle*. Cambridge, MA: Belknap, 1985.

- DWORKIN, Ronald. *Justice for Hedgehogs*. Cambridge, MA: Belknap, 2011.
- DWORKIN, Ronald. *Justice in Robes*. Cambridge, MA: Belknap, 2006a.
- DWORKIN, Ronald. *Law's Empire*. Cambridge, MA: Belknap, 2000.
- DWORKIN, Ronald. Taxes and Legitimacy. In: DWORKIN, Ronald. *Is Democracy Possible Here?* Princeton: Princeton University Press, 2006b.
- EMERTON, Patrick; JAMES, Kathryn. The Justice of the Tax Base and the Case for Income Tax. In: BHANDARI, Monica (Org.). *Philosophical Foundations of Tax Law*. Oxford: Oxford University Press, 2017.
- FLEISCHACKER, Samuel. *A short history of distributive justice*. Cambridge, MA: Harvard University Press, 2004.
- LOCKE, John. *Dois tratados sobre o governo*. Trad. de Julio Fischer. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*. Oxford: Oxford University Press, 2002.
- NOZICK, Robert. *Anarquia, estado e utopia*. Trad. de Ruy Jungman. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1991.
- POSNER, Richard. *Economic Analysis of Law*. 5. ed. New York: Aspen, 1998.
- RAWLS, John. *A Theory of Justice*. Revised Edition. Cambridge, MA: Belknap, 1999.
- RAWLS, John. *Justice as Fairness: A Restatement*. Cambridge: Cambridge University Press, 2001.
- RAZ, Joseph. *Engaging Reason: On the Theory of Value and Action*. Oxford: Oxford University Press, 1999.
- SOUZA, Washington Albino Peluso de. *Teoria da Constituição Econômica*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.
- VORDING, Henk. Talents, Types and Tags: What is the Relevance of the Endowment Tax Debate? In: BHANDARI, Monica (Org.). *Philosophical Foundations of Tax Law*. Oxford: Oxford University Press, 2017.
- WALDRON, Jeremy. *The Right to Private Property*. Oxford: Oxford University Press, 1988.

Recebido em 20 de fevereiro de 2019.

Aprovado em 17 de outubro de 2019.

**RESUMO:** Neste artigo, são examinadas as principais teses de Murphy e Nagel sobre o fundamento político-moral do direito tributário. Sustenta-se, com os autores, que a distribuição de rendas realizada pelo mercado não pode ser tida como intrinsecamente justa, como supunham os teóricos da tradição liberal. Contrariamente aos autores, porém, entende-se que há bases de cálculo intrinsecamente justas, e que é possível analisar a justiça do direito tributário por meio do princípio metodológico da ‘prioridade local’, oferecido por Ronald Dworkin. Aplicando-se esse princípio, é possível analisar a justiça de certas bases tributárias independentemente da análise das despesas realizadas pelo Estado para o fornecimento de bens sociais.

**Palavras-chave:** justiça tributária, Base de Cálculo, valor intrínseco, Murphy e Nagel.

**ABSTRACT:** In this article we examine the core theses of Murphy and Nagel about the moral and political foundation of tax law. We argue, with these authors, that the distribution of wealth made by the market cannot be considered intrinsically just, as the scholars from the liberal tradition assumed. Against these authors, however, we think that there are tax bases intrinsically just, and that it is possible to assess the justice of a tax system by means of the methodological principle of the “local priority”, suggested by Ronald Dworkin. Once we apply this principle, it is possible to analyze the justice of certain tax bases regardless of the analysis of the expenses made by the state to provide social goods.

**Keywords:** tax justice, Tax Base; intrinsic values; Murphy and Nagel.

**SUGESTÃO DE CITAÇÃO:** BUSTAMANTE, Evanilda Nascimento de Godoi; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Existem bases tributárias dotadas de valor intrínseco? Uma reflexão político-filosófica sobre os fundamentos morais da tributação a partir dos escritos de Liam Murphy e Thomas Nagel. *Revista Direito, Estado e Sociedade*, Ed. 59, 2021. DOI: <https://doi.org/10.17808/des.0.1220>