

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
Faculdade de Direito
Programa de Pós Graduação em Direito

Lucas Silva Shikida

**O JUSTO DE RAWLS NA TRIBUTAÇÃO DA RECEITA DA EXPORTAÇÃO
INDIRETA, ATRAVÉS DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS**

Belo Horizonte
2018

Lucas Silva Shikida

**O JUSTO DE RAWLS NA TRIBUTAÇÃO DA RECEITA DA EXPORTAÇÃO
INDIRETA, ATRAVÉS DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS**

Dissertação de Mestrado apresentada pelo aluno Lucas Silva Shikida ao Curso de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Minas Gerais como um dos requisitos para obtenção do Grau de Mestre em Direito, na Área de Concentração Direito Tributário, sob a orientação do Professor Doutor Paulo Adyr Dias do Amaral.

Belo Horizonte
2018

Shikida, Lucas Silva
S555j O justo de Rawls na tributação da receita da exportação
indireta,
através das contribuições sociais / Lucas Silva Shikida. – 2018.

Orientador: Paulo Adyr Dias Amaral.
Dissertação (mestrado) – Universidade Federal de Minas
Gerais,
Faculdade de Direito.

2002 1. Direito tributário – Brasil – Teses 2. Rawls, John, 1921-
I. Título 3. Impostos – Brasil – Teses 4. Exportação – Brasil – Teses

CDU(1976) 336.2(81)

Universidade Federal de Minas Gerais
Faculdade de Direito
Programa de Pós-Graduação em Direito

Dissertação intitulada “O justo de Rawls na tributação da Receita de Exportação Indireta, através de contribuições sociais”, de autoria do mestrando Lucas Silva Shikida, aprovada pela banca examinadora constituída pelos seguintes professores:

Professor Dr. Gustavo Felipe Melo da Silva
Faculdade de Direito - Universidade Federal de Minas Gerais

Professor Dr. José Luiz Borges Horta (Suplente)
Faculdade de Direito – Universidade Federal de Minas Gerais

Professor Dr. Paulo Adyr Dias do Amaral (Orientador)
Faculdade de Direito – Universidade Federal de Minas Gerais

Professor Dr. Ricardo Henrique Carvalho Salgado
Faculdade de Direito – Universidade Federal de Minas Gerais

Eu dedico essa dissertação aos meus três nortes acadêmicos, que tanto me serviram de inspiração, desde a graduação até este momento de voos mais altos. Assim cada um se fez luz em meu coração. Na forma de acalantar-me, quando achei que não fosse conseguir, nas minhas pernas quando o cansaço foi grande, na assertividade quando pensei em desistir.

A vocês, Tia Dirinha, Tio Pery e minha mãe, concedo todo este espaço de agradecimento. Recebam a minha agratidão.

AGRADECIMENTO

Agradeço a todos que estiveram ao meu lado nesta caminhada. Fico feliz por ter o apoio, dedicação e compreensão, sempre acompanhados de boa dose de paciência de meus pais, irmão e amor. Aos meus familiares, que nos finais de semana me trouxeram a leveza necessária. Aos amigos que fiz nesta caminhada: Gabriela Campos, João Gustavo, Rafael Silva e Jacqueline Torres. Sem vocês, certamente haveriam mais espinhos que boas risadas, acompanhadas de passos firmes.

RESUMO

Esta dissertação de mestrado objetivou investigar a definição do elemento justo dentro do espaço tributário, de acordo com a teoria da justiça de John Rawls. Especificamente, buscou-se averiguar se o modelo contratualista de Rawls, na relação fisco e contribuinte permite uma tributação descomprometida com certos ditames legais; a verificação do conceito de equidade frente às exportações diretas e indiretas e se há plausibilidade do equilíbrio reflexivo, como instrumento de correção. As análises partiram da hipótese de que a resolução é o uso do equilíbrio reflexivo. Dentro desse procedimento, os agentes públicos envolvidos no âmbito administrativo, judiciário e legislativo, com fundamento na concepção pública de justiça, irão rever a postura interpretativa da imunidade tributária em destaque. Teve-se como universo investigativo o levantamento e revisão bibliográfica referentes ao aspecto filosófico e tributário e os métodos lógico e gramatical abordando as legislações correlacionadas ao tema. Buscou-se identificar na literatura jurídica os elementos da teoria rawlsiana e os itens técnicos tributários que respondam aos objetivos propostos. O problema de pesquisa é decorrentemente aspecto fiscal do Estado regido pelo Sistema Tributário Nacional a partir da incidência de Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta nas exportações indiretas, sendo estas previstas na norma do art.149, §2º da Constituição Federal de 1988. Concluiu-se que, apesar de haver o paradoxo entre a tributação ser indevida e ao mesmo tempo repercutir no fundo social do Estado, isso deturpa a estrutura de princípios elaborados por Rawls, tornando a contribuição previdenciária sobre receita bruta nas exportações indiretas, injusta.

Palavras-chave: Filosofia, Tributário, Justiça, Equidade, Princípios, Rawls, Contribuição, Imunidade.

ABSTRACT

This dissertation aimed to investigate the definition of the element fair within the tax space, according to John Rawls' theory of justice. Specifically, we tried to find out if Rawls's contractual model, in relation to the tax and taxpayer, permits uncompensated taxation with certain legal dictates; the verification of the concept of fairness against direct and indirect exports and if there is plausibility of the reflexive equilibrium as an instrument of correction. The analyzes started from the hypothesis that the resolution is the use of the reflexive equilibrium. Within this procedure, the public agents involved in the administrative, judicial and legislative scope, based on the public conception of justice, will review the interpretive position of the tax immunity in focus. The investigation and bibliographical revision concerning the philosophical and tributary aspect and the logical and grammatical methods addressing the legislations correlated to the theme were investigated. It was tried to identify in the legal literature, the elements of Rawlsian theory and the tributary technical items that answer the proposed objectives. The research problem is due to the fiscal aspect of the State governed by the National Tax System based on the incidence of social security contribution on gross revenue in indirect exports, which are provided in the rule of art.149, §2 of the 1988 Federal Constitution. It should be noted that although the paradox between taxation is undue and at the same time it reverts to the social fund of the State, this misrepresents the structure of principles elaborated by Rawls, making the social security contribution on gross revenue in indirect exports unfair.

Key words: Philosophy, Tax, Justice, Equity, Principles, Rawls, Contribution, Immunity.

LISTA DE ABREVIATURAS

Art.	–Artigo
ADI	– Ação Direta de Inconstitucionalidade
IN	–Instrução Normativa
RE	–Recurso Especial

LISTA DE SIGLAS

ABECE	–Associação Brasileira de Empresas de Comércio Exterior
ADI	–Ação Direta de Inconstitucionalidade
AEB	–Associação do Comércio Exterior do Brasil
CARF	–Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CF	–Constituição Federal
CIDE	–Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS	–Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CPRB	–Contribuição Previdência da Receita Bruta
CTN	–Código Tributário Nacional
DECEX	–Departamento de Operações de Comércio Exterior
INCRA	–Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
INSS	–Instituto Nacional de Seguridade Social
PEC	– Proposta de Emenda Constitucional
PIS	–Programa de Integração Social
RFB	–Receita Federal do Brasil
SENAC	–Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial
SENAI	–Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
SESI	–Serviço Social da Indústria
SRF	–Secretaria da Receita Federal
TI	–Tecnologia da Informação
TIC	–Tecnologia da Informação e Comunicação

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - <i>Trading Company</i> X Comercial Exportadora	77
---	----

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	13
1. A TEORIA DA JUSTIÇA DE JOHN RAWLS	16
1.1. Aspectos Gerais: Teoria da Justiça como Equidade	16
1.2. Justiça Procedimental para Rawls	32
1.3. Equidade para Rawls e Aristóteles	37
1.4. A visão rawlsiana de norma fundamental	55
2. TRIBUTAÇÃO.....	60
2.1. Sistema tributário brasileiro	60
2.2. Funções da Tributação	69
2.3. O dever do pagamento do Tributo e os direitos fundamentais	71
2.4. Justiça Tributária de Rawls.....	74
3. CONTEXTO TRIBUTÁRIO.....	76
3.1. <i>Trading Companies</i> : Conceito e aspectos legais	76
3.2 Análise do aspecto Jurisprudencial.....	80
4. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	87
4.1. Imunidade e Direito fundamental	89
4.2. Imunidade Sobre as Receitas de Exportação Indireta	91
5. ANÁLISE DO ELEMENTO JUSTO TRIBUTÁRIO.....	97
5.1. Histórico da Exação	97
5.2. Princípios rawlsianos sobre a norma imunizante	101
5.3. Resposta da Teoria da Justiça	102
6. CONCLUSÃO	104
REFERÊNCIAS	107

INTRODUÇÃO

Esta introdução tem como objetivo orientar a leitura, apresentando o problema de pesquisa, objetivos, hipótese, metodologia, justificativa, algumas reflexões e a divisão de capítulos da dissertação.

De início, o problema pode ser apontado dentro do aspecto fiscal do Estado, regido pelo Sistema Tributário Nacional, a partir da incidência de Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta nas exportações indiretas, sendo estas previstas na norma do art.149, §2º da Constituição Federal de 1988.

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.[...] § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)”. (BRASIL, 1988)

O objetivo central deste estudo é a definição do elemento justo dentro do espaço tributário, de acordo com a teoria da justiça de Rawls, que conduz toda análise de pesquisa. Outras questões que balizaram as investigações foram:

- a) Verificar se o modelo contratualista de Rawls na relação fisco e contribuinte permite uma tributação descomprometida com certos ditames legais, como a criação de tributo por meio de lei complementar.
- b) A verificação do conceito de equidade frente às exportações diretas e indiretas.
- c) Por fim, verificar se há um encontro da plausibilidade do equilíbrio reflexivo, como instrumento de correção exposto por Rawls para o tratamento desigual entre as modalidades de exportação.

Tendo como pressuposto o problema citado acima, a hipótese de resolução é o uso do equilíbrio reflexivo sugerido por John Rawls. Dentro deste procedimento, os agentes públicos envolvidos no âmbito administrativo, judiciário e legislativo, com fundamento na concepção pública de justiça, que impera na sociedade, irão rever a postura interpretativa da imunidade tributária em destaque.

Buscando responder aos objetivos apresentados, inicialmente foram feitos levantamento e revisão da bibliografia referente aos aspectos filosófico e tributário. Esta etapa foi de extrema relevância para o embasamento teórico e legitimidade da pesquisa, possibilitando a investigação e a construção deste conhecimento. Posto isso, os métodos utilizados foram o lógico e gramatical, abordando as legislações correlacionadas ao tema.

A justificativa para essa pesquisa se encontra no paradoxo existente entre a criação do tributo e a repercussão deste na sociedade, fazendo uso dos princípios basilares da igualdade e da diferença. Logo, a Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta incidente nas exportações indiretas foi criada por instrução normativa interna da Receita Federal, o que é procedimentalmente equivocado já que tributo traz como precedente legal a lei complementar. No entanto, o tributo em questão é direcionado à Previdência Social, onde repercute no amparo de todos os segurados contribuintes. Ao mesmo tempo, traz prejuízos às empresas que praticam o intermédio das exportações indiretas. Ou seja, todo este cenário desafia a dinâmica dos princípios rawlsianos. Aproveitando-se dessa dinâmica, uma reflexão importante trata do desequilíbrio entre aqueles que estabelecem contrato com as *tradings* para exportar indiretamente e outros que realizam exportação diretamente, e de como Rawls enxerga as diferenças sociais. Neste ensejo, Liam Murphy e Thomas Nagel explicam relevante princípio rawlsiano na teoria da justiça:

“É essa a posição que John Rawls chamou de princípio da diferença, segundo o qual as diferenças de riqueza e padrão de vida entre grupos sociais diversos só se justificam na medida em que o sistema que gera tais desigualdades também atende aos interesses do grupo mais pobre pelo menos tão bem quanto qualquer outro sistema alternativo atenderia.

[...]

Enquanto a doutrina da prioridade pura expressa a ideia de que é simplesmente mais urgente ou mais importante melhorar as condições daqueles que, num certo sentido absoluto, estão em má situação, o princípio da diferença identifica com uma certa ideia de imparcialidade ou justiça”.(MURPHY; NAGEL, 2005, p. 73).

Sendo assim, a escolha do tema torna-se pertinente e contributiva para o campo do direito. Podemos entender que esta dissertação perpassa pelos aspectos da justiça rawlsiana, alinhada à ilustração feita pela tributação sobre as receitas advindas das exportações indiretas.

Por tudo exposto, apresenta-se a divisão capitular: o capítulo de introdução apresentou de forma sinóptica o problema, os objetivos, hipótese, método e

justificativa, que serão aprofundados ao longo do texto. O capítulo 1, denominado “Teoria da Justiça de Rawls”, versa sobre todos os itens que compõem a teoria objeto de estudo, tais como sociedade bem ordenada, posição original, véu da ignorância, princípios, justiça, equilíbrio reflexivo, dentre outros, os quais tornam claro o elemento justo, que será utilizado na análise do plano tributário. Em seguida, no capítulo 2, “Tributação”, busca-se tratar da tributação, conferindo um panorama geral do ordenamento tributário brasileiro e trazendo como a teoria de Rawls se aplica no direito tributário. Afunilando as investigações, o item 3, “Contexto Tributário”, confere um recorte metodológico mais preciso, descrevendo os componentes envolvidos na tributação estudada, especificamente as *tradings*. O item 4 “Imunidade Tributária” corrobora com a parte trêse apresenta outro elemento, que faz parte da tributação enfocada, a imunidade tributária das exportações. Ao fim, o capítulo 5, “Análise do Elemento Justo Tributário”, expõe o surgimento do tributo destacado e como a teoria rawlsiana enxerga a justiça dentro da situação vivenciada pelas exportações indiretas. Posteriormente, o item conclusivo busca esboçar o vínculo entre a filosofia utilizada e o direito tributário, sempre destacando que a teoria utilizada para compreensão da tributação por Contribuição Previdenciária é para delimitação da pesquisa, não sendo pretensão fazer uso do campo da filosofia do direito em sua totalidade.

1. A TEORIA DA JUSTIÇA DE JOHN RAWLS

Em um primeiro instante é fundamental conhecer o raciocínio desenvolvido por John Rawls sobre justiça. Diante disso, antes de abordar a conexão entre a teoria e o plano tributário objeto de estudo, é importante tecer, em linhas gerais, esse pensamento.

1.1. Aspectos Gerais: Teoria da Justiça como Equidade

Um primeiro aspecto consiste em observar que a sociedade é uma associação de pessoas, autossuficientes de forma imperfeita, onde, dentro das relações estabelecidas por estas, reconhecem um conjunto de regras como obrigatórias. A este arcabouço de regras, deve-se enxergar um autêntico sistema de cooperação cujo fim é o bem comum. Marcos Alexandre Másera faz considerações sobre o tema, destacando os termos aceitos pelos cidadãos no momento da concepção da sociedade, ao afirmar:

“A sociedade bem-ordenada é definida pelo citado autor como um sistema de cooperação entre pessoas livres e iguais, para a realização de seus projetos de vida, regulada por uma concepção pública de justiça, aceita e endossada pelos cidadãos. Os denominados ‘termos equitativos’ estabelecem parâmetros para a distribuição dos bens primários e a resolução das reivindicações dos cidadãos. A adesão e o reconhecimento público dos termos equitativos definidos como razoabilidade, combinada pela percepção de que a sociedade possibilita a obtenção de vantagens efetivas, no significado de racionalidade, conferem um sentido de cooperação e reciprocidade ao sistema.” (MASERA, 2016, p.19).

A ideia de sociedade trazida por Rawls demonstra que ainda que esta concepção tenha como finalidade a associação, a junção de diversas pessoas é capaz de conviver com a dualidade entre identidade e conflito de interesses. De um lado, cada cidadão alcança uma qualidade de vida melhor ao permanecer na sociedade: isso é identidade. Ao mesmo tempo, com determinadas peculiaridades, há uma nítida discordância quanto à forma com que os benefícios e contrapartidas são gerados e distribuídos pela sociedade, o que gera conflito.

É neste ensejo, da identidade e do conflito, que outra peça chave dentro da teoria se apresenta: os princípios de justiça. Rawls, então, afirma:

“Há uma necessidade de um conjunto de princípios para escolher entre os diversos modos de organização social que definem essa divisão de vantagens e para selar um acordo acerca das parcelas distributivas apropriadas. Esses princípios são os princípios da justiça social: são um modo de atribuir direitos e deveres nas instituições básicas da sociedade e definem de forma apropriada dos benefícios e dos encargos da cooperação social.” (RAWLS,2016,p.5).

Rawls almeja construir uma concepção pública de justiça, formada por elementos acordados mutuamente, ainda que por sujeitos detentores de ideias de bem, justo e injusto diferentes. Desta feita, o autor desenha sua teoria da justiça apoiada nos princípios, sendo estes de teor genérico e destinados à formatação da estrutura básica. Quanto à estrutura básica da sociedade, vale dizer que esta é a forma como a sociedade será disposta. No que diz respeito à estrutura básica, o filósofo em comento (2002, p.8) afirma ser “o modo como as principais instituições sociais distribuem os direitos e os deveres fundamentais e determinam a divisão das vantagens decorrentes da cooperação social”. Outra ideia que compõe o pensamento rawlsiano é a de instituições, sobre o que Pogge aponta:

“A palavra ‘instituição’ é frequentemente usada para agentes organizados coletivamente, tais como, Universidade de Harvard ou o Banco Mundial. Mas não é este o sentido que Rawls usa o termo ‘instituições sociais’. Por instituições ele se refere às práticas e regras que estruturam o relacionamento e a interação entre agentes.” (POGGE, 2007, p. 28).

Por sua vez, Nedel (2000, p. 48) declara que as instituições são a “constituição política, as formas da propriedade legalmente reconhecidas, a organização da economia, a concepção da família, etc”. Nesse sentido, podemos afirmar que as instituições são objeto primeiro da justiça, tendo em vista o grau de envolvimento com as vidas de cada cidadão da sociedade almejada por Rawls. Voltando aos princípios rawlsianos, um aspecto fundamental para sua aplicação envolve a ideia de posições iniciais ocupadas dentro da sociedade, por razões sociais e econômicas. Assim sendo, quando se reporta às concepções de princípios para Rawls, não se trata de meras letras legais e sim uma atenção para com fatores como justiça e igualdade.

Ao analisar alguns pontos discorridos nas linhas acima, como estrutura básica e princípios, nota-se de forma evidente a origem contratualista de Rawls. Dessa forma, os princípios de justiça em análise são simplesmente objeto do contrato

pensado por John B. Rawls. Recorrendo ainda a Marcos Alexandre Másera, este leciona:

“A adoção do paradigma contratualista para sua teoria objetiva a apropriação de caracteres especialmente relevantes para esta abordagem, como a utilização de um processo público de deliberação e escolha racional, com base em fundamentos aceitos de forma consensual e sua justificação incorporada. O instrumental teórico do contratualismo passa a ser utilizado com finalidade diferente do propósito de superar o estado de natureza através da instituição do Estado e legitimação dos poderes políticos decorrentes.” (MASERA, 2016, p.20).

Essa visão contratualista é notória em Rawls, quando nos deparamos com a posição original, momento em que os cidadãos se reúnem para aderir aos termos normativos da sociedade. Ou seja, a posição original é um marco regulatório, em que os princípios são debatidos e escolhidos. Ressalta-se que estes princípios, quando plasmados e cumpridos dentro da sociedade, para Rawls são expressamente os mesmos que seriam estipulados em uma situação de posição original. Nesta posição, há que se registrar seu caráter hipotético e teórico, que tem por finalidade dar justificativa para a escolha de cada princípio componente da estrutura básica da sociedade, tendo em vista que na posição original os indivíduos não possuem conhecimento sobre qual status socioeconômico irão ocupar, como também não sabem algo a respeito de suas habilidades, caracteres psicológicos e ideias de bem. A esta ausência de conhecimento por parte de cada sujeito, Rawls dá o nome de véu da ignorância. Outra função relevante da posição original é no intuito de gerar distribuição de renda justa, de forma equânime e eficiente. Dentro deste espaço, John Rawls salienta:

“Embora a distribuição de riqueza e renda não precise ser igual, deve ser vantajosa para todos e, ao mesmo tempo, os cargos de autoridade e responsabilidade devem ser acessíveis a todos. Aplica-se esse princípio mantendo-se abertos os cargos e, depois, dentro desse limite, dispondo as desigualdades sociais e econômicas de modo que todos se beneficiem deles”. (RAWLS, 2008, p. 74).

Em suma, a posição original é conceituada nas palavras do autor em destaque:

“Afirmei que a posição original é o statusquo inicial apropriado para garantir que os acordos fundamentais nele alcançados sejam equitativos. Esse fato gera a expressão ‘justiça como equidade’. Torna-se claro, então, que quero

dizer que uma concepção de justiça é mais razoável que outra, ou mais justificável do que a outra, quando pessoas racionais na situação inicial escolheriam seus princípios, e não outros, para o papel da justiça. As concepções de justiça. As concepções de justiça devem ser classificadas por sua aceitabilidade a pessoas nessas circunstâncias. Entendida dessa maneira, a questão da justificação se resolve por meio da resolução de um problema de deliberação: precisamos verificar quais princípios seria racional adotar, dada a situação contratual. Isso a teoria da justiça à teoria da escolha racional.” (RAWLS, 2016,p.21).

Neste trajeto, a posição original se faz peça de abertura de toda construção da justiça como equidade. Tendo em vista que este instante da escolha dos princípios sob o véu da ignorância é o momento em que serão construídos também padrões, os quais terão a missão de regular não apenas as condutas, como também as possíveis reformas que poderão sofrer as instituições. Neste ínterim, ao construírem esses padrões de princípios de justiça, os sujeitos osseguem para elaborar a base constitucional da sociedade, tal como a legislação e as instituições. Enfim, o que Rawls diz é que se temos instituições e legislação ordinária obedientes aos padrões de princípios de justiça definidos na situação hipotética e desprovida de conhecimentos quanto ao futuro, temos então a cooperação em plena equidade, tendo como consequência a adesão pública aos princípios de justiça já discutidos anteriormente pelos indivíduos.

Mais à frente, dentre os princípios discorridos de forma aberta existem dois de maior destaque. São estes, o princípio que traz como exigência que todos os indivíduos tenham igualdade em direitos e deveres conferidos pelas instituições dentro da estrutura básica da sociedade, e de outro ponto temos o princípio da diferença ao qual trata das desigualdades em teores sociais e econômicos. Rawls constrói a compreensão de que esse desequilíbrio somente será justo caso se tenha garantia de haver uma igualdade equitativa de oportunidades, bem como de que estes pontos desiguais possam beneficiar os indivíduos, em especial os que se encontrarem em situações menos favorecidas. A pretensão desses dois princípios é de que, partindo dos valores sociais consideráveis, como liberdade básica, oportunidade, renda e riqueza, haja o dever de serem distribuídos de forma igualitária, salvo se a desigualdade trouxer um reflexo de vantagens até mesmo para aqueles atingidos em linhas negativas.

Em face de todas as ponderações, há de se imaginar que Rawls, ao estabelecer como base de princípios a igualdade e a diferença, em dados instantes precise notar qual destes deve prevalecer em situações conflitantes. Desta forma, o

filósofo estabeleceu uma regra de prioridade entre ambos os princípios supracitados. Com efeito, a igualdade traz prioridade em face da diferença. Logo não há de prosperar que haja qualquer violência quanto a direitos e liberdades básicos e iguais, sob a rubrica de que haverá uma compensação acompanhada de maiores vantagens, sejam estas sociais ou econômicas. Assim sendo, somente é permitido alguma restrição ou limitação quando as liberdades veladas pelo princípio da igualdade entram em conflito. Deve-se concluir que mesmo as liberdades ocupando um espaço central na teoria rawlsiana, estas não gozam de absolutismo. Dentro deste contexto, Rawls faz a seguinte referência quanto à prioridade:

“A prioridade da liberdade significa que, sempre que as liberdades fundamentais podem ser de fato instituídas, não é permitido trocar uma liberdade menor ou desigual por uma melhoria do bem-estar econômico. É só quando as circunstâncias sociais não permitem a instituição desses direitos fundamentais que se pode consentir em sua limitação; e, mesmo assim, essas restrições só podem ser admitidas na medida em que forem necessárias para preparar o caminho para o momento em que não mais se justifiquem. Só se pode defender a negação das liberdades iguais quando isso é essencial para alterar as condições de civilização de modo que, no momento apropriado, seja possível desfrutar dessas liberdades. Assim, ao adotar a ordenação serial dos dois princípios, as partes presumem que as circunstâncias de sua sociedade, sejam quais forem, admitem a realização efetiva das liberdades iguais. Ou, se não for o caso, que as circunstâncias sejam favoráveis o bastante para que a prioridade do primeiro princípio assinalasse as mudanças mais urgentes e identifique o caminho preferido para o estado social em que seja possível instituir totalmente todas as liberdades fundamentais.” (RAWLS, 2016, p.185).

Neste cenário principiológico, vale discorrer que quando falamos em princípio da igualdade reza que cada indivíduo deverá ter igualdade de direitos no que se refere a liberdades básicas. Estas, por sua vez, são: políticas, quanto à participação do cidadão para votar e ser eleito, liberdades de expressão e pensamento, reunião e assembleia, liberdade de adquirir propriedade privada, individual, e, por fim, a proteção frente a quaisquer arbitrariedades quanto à perda de liberdades sem o devido processo.

Sendo assim, ao seguir a ordem hierárquica estabelecida pelo filósofo em estudo, pode-se afirmar que o princípio primeiro discorrido traz também a conformidade quanto ao padrão que definirá o conteúdo da constituição que regerá a sociedade bem ordenada. De outra via próxima, o princípio da diferença tem outro objeto normativo social, qual seja a legislação ordinária e também as políticas sociais e econômicas. Fica, portanto, o entendimento de que a igualdade atuara de

forma incisiva nas bases constitucionais que sustentaram a estrutura básica da sociedade, haja vista que o fim do princípio da igualdade é simplesmente garantir as liberdades básicas citadas anteriormente, além do acesso a cargos públicos e participação de cada sujeito no processo político.

Quanto ao princípio da diferença, Marciano Seabra de Godoi relata o fundo de igualdade de oportunidades que permeia esse item:

“Quando o segundo princípio afirma que os cargos e as funções de maiores prerrogativas de comando (posições em que o index de bens sociais primários é mais extenso) devem estar abertos a todos os indivíduos em condições de igualdade equitativa de oportunidades, isto quer dizer que não basta uma organização social em que as melhores posições estejam abertas ‘formalmente’ a todos e à espera dos melhores talentos. Ou seja, não basta que todos os indivíduos tenham o mesmo ‘direito legal’ a pleitear as posições mais privilegiadas, se a distribuição inicial dos ‘ativos’ disponíveis para cada indivíduo é fortemente influenciada por contingências naturais e sociais.” (GODOI, 1999, p.53).

E conclui seu pensamento:

“Assim, este segundo princípio de justiça não permite em absoluto que o mercado capitalista se desenvolva livremente, pois desta forma as contingências naturais e sociais retiram completamente a justiça do sistema social. Rawls tem por necessárias e impostergáveis certas adaptações ao mercado livre com a formação de uma estrutura de instituições legais que regule as tendências globais dos eventos econômicos e preserve as condições sociais necessárias para igualdade equitativa de oportunidades: tributos desconcentradores de renda e riqueza, programas de educação e cultura destinados a eliminar ao máximo as barreiras de classe são alguns instrumentos básicos comentados por Rawls.” (GODOI, 1999, p.53).

Ainda sobre os princípios, existem duas vertentes quanto à escolha destes pelos cidadãos no bojo do véu da ignorância em comunhão com a posição original. A primeira é a intuitiva. Esta parte da visão de um sujeito na posição original que não tem mecanismos para obtenção de vantagens para si. Além disso, este sujeito desconhece motivos para que venha a ter desvantagens. Assim sendo, aos olhos de Rawls, não é razoável que o indivíduo aguarde por uma parte maior ou menor do que a parte igual que lhe é devida, quanto à distribuição dos bens primários sociais. Desta feita, seguindo todo o trajeto construído pela teoria enfocada na construção de uma sociedade bem ordenada, é notória a preocupação de cada um com a igualdade de liberdades fundamentais, de oportunidades, e no que se refere à divisão de renda e riqueza.

Todavia, dentro de uma sociedade, ainda que haja defesa e busca pela igualdade de oportunidades, direitos fundamentais e rendas, é de conhecimento amplo que esse fim igualitário não é sedimentado. Ou seja, nesta vista quanto ao primeiro princípio, deve-se levar em consideração as contingências atinentes à dinâmica criada na economia, organizações sociais e tecnologia. Sendo assim, Rawls, ao justificar a escolha pelos princípios, admite que a diferença é um traço inerente à sociedade, e como forma de preservar a igualdade de liberdades fundamentais há então que se pensar no princípio da diferença. Rawls, então, ilustra estas diferenças:

“Se existem desigualdades de renda e riqueza, de diferenças e autoridade e nos graus de responsabilidade que contribuem para melhorar a situação de todos em comparação com o ponto de referência de igualdade, por que não permiti-las? Pode-se pensar que o ideal seria os indivíduos quererem beneficiar uns aos outros. Porém, já que se supõe que as partes são mutuamente desinteressadas, sua aceitação dessas desigualdades econômicas e institucionais significa apenas o reconhecimento das relações de oposição em que se encontram os homens nas circunstâncias da justiça. Elas não têm razões para se queixar das motivações umas das outras. Assim, as partes só não concordariam com essas diferenças se ficassem deprimidas com o mero conhecimento ou percepção de que outros estão em melhor situação; mas suponho que decidem como se não fossem motivadas pela inveja.” (RAWLS, 2008, p.183).

Dentro do pensamento rawlsiano, a estrutura básica desenhada pelo filósofo em estudo deverá admitir as desigualdades, sob duas condicionantes. A primeira, de que essas diferenças sejam capazes de gerar melhorias na situação de todos, até mesmo dos que se encontram menos favorecidos. A segunda condição trata da compatibilidade entre as diferenças e as liberdades e oportunidades igualitárias, tendo em pauta que no início da sociedade, em que as partes realizam a divisão igual dos bens primários, os menos beneficiados detenham para si o poder de veto.

A segunda vertente, que trata dos fundamentos que levam aos princípios, é conhecida como sistemática. Essa base argumentativa se baseia numa analogia entre ambos os princípios, alinhada à regra maxmin, dentro de uma seara de incerteza que predomina no momento em que as partes escolhem os princípios em sede de posição original. Assim, quando pensamos na forma sistemática, nota-se o fato de que as pessoas têm como melhor escolha a liberdade igual e a diferença. Ou seja, há uma relação que se perfaz neste instante entre a posição original e o seu resultado.

Seguindo o pensamento rawlsiano, este fundamenta que as partes dentro da posição original não admitem que haja a chance de um sujeito, em caráter oponente, mal-intencionado, escolher o lugar a ser ocupado inicialmente na sociedade. Entretanto, mesmo que isso ocorra e force os sujeitos a se protegerem deste risco, estes realizariam a escolha pelos princípios, nestas condições. Ou seja, a igualdade e a diferença seriam as bases escolhidas pelas pessoas, caso elas viessem a ocupar locais indicados por indivíduos ruins.

Assim sendo, a decisão tomada pelas partes é feita em um bojo de incerteza e regida pela regra maxmin. Esta regra é um procedimento fruto da teoria da decisão, vista como um gesto de escolha frente a possibilidades. Desta maneira, quando falamos em teoria da decisão, trata-se de cuidar de circunstâncias contra as quais as pessoas não têm como se proteger. Marcos Alexandre Másera tenta demonstrar um panorama geral das razões que encaminham para a escolha dos princípios destacados por Rawls:

“Nesta formulação, os referidos princípios, bem como as instituições decorrentes, representam condições necessárias para realização de uma concepção de bem e um sentido da justiça, o exercício pleno das capacidades morais da pessoa. Os termos equitativos de cooperação devem atender às liberdades básicas iguais, igualdade de oportunidades e admissão das desigualdades econômicas, de renda e de riqueza, assim como diferenças no exercício de autoridade política, institucional e de responsabilidade, para o benefício de todos. Rawls utiliza a regra de prudência, considerando o pior resultado possível, e a escolha pelas partes de princípios reguladores da estrutura básica da sociedade em que as suas posições são desconhecidas. Esta regra estima a pior situação possível para o interesse próprio na definição de alternativas e processos decisórios.” (MASERA, 2016, p.40).

Face a todas essas diferenças entre as teorias que buscam resolver de forma sistemática o problema da escolha, há de se compreender que os sujeitos na posição original, cercados pela incerteza, optam pela adoção de uma noção de justiça que lhes garanta a pior posição social e econômica na sociedade da qual participam, sendo melhor do que outra sociedade qualquer. Na formulação final, as pessoas buscam adotar princípios de justiça que confirmem essas disparidades aceitáveis, tão somente se forem vantajosas aos que se encontram em situação menos favorecida. Em suma, dentre as possibilidades construídas num cenário de incerteza, os indivíduos ali reunidos garantem, em caso de uma situação menos favorecida, o máximo de frutos socioeconômicos, dentro de retornos pequenos. Para

fechar questões atinentes à escolha dos princípios na vertente sistemática, os princípios que resguardam a melhor situação para prateleiras sociais menos favorecidas dentro da estrutura básica estão em sintonia com a garantia do melhor acervo de direitos e liberdades fundamentais para quaisquer espaços da estrutura, tendo em comparação as demais estruturas.

Prosseguindo, é sabido que os dois princípios versados até aqui trabalham com a distribuição dos bens primários para os indivíduos da sociedade. Estes bens são itens supostamente desejados por qualquer cidadão, ainda que, num estado de desconhecimento e situação hipotética, envolvido pelo véu da ignorância e pela posição original, este não saiba de suas projeções pessoais. Estes bens são direitos, liberdades, oportunidades, prerrogativas, renda e riqueza. Frente à regra de prioridade com a qual trabalha os dois princípios, os bens que podem variar essa distribuição seriam os poderes, prerrogativas atinentes às autoridades, renda e riqueza, diferente das liberdades básicas, que permanecem sempre em igualdade. Igor Ascarelli Castro de Andrade trabalha bem essa concepção de bens primários:

“É preciso elucidar, antes de prosseguir, que bens primários são certos bens, naturais e sociais, que qualquer pessoa precisa para realizar seu plano racional de vida; eles são meios necessários para qualquer projeto racional de vida que uma pessoa estabeleça para si. Naturais são os bens primários que não estão diretamente sob o controle da estrutura básica, embora sua posse seja influenciada por ela; são bens como saúde e vigor, inteligência e imaginação. Sociais são os bens primários que estão diretamente sob o controle da estrutura básica e que são objeto do acordo sobre distribuição; eles são as coisas que as pessoas racionais querem independentemente do que mais elas queiram.” (DE ANDRADE, 2017, p.45).

O autor continua:

“Os bens primários de que a justiça como equidade trata são os bens primários sociais. Rawls os dispõe em categorias amplas: liberdade, oportunidade, renda, riqueza e as bases sociais de autoestima [self-respect]. As categorias de bens primários foram posteriormente reformuladas por Rawls e compreendem: os direitos e liberdades fundamentais [the basic rights and liberties]; liberdade de movimento e livre escolha de ocupação num background de oportunidades diversas; direitos e prerrogativas de cargos e posições de autoridade e responsabilidade; renda e riqueza como meios para atingir fins; e as bases sociais do autorrespeito. A reformulação considera os bens primários de acordo com uma concepção política de justiça, isto é, como bens que atendem as necessidades de pessoas livres e iguais na qualidade de cidadãos.” (DE ANDRADE, 2017, p.45).

Vale acrescentar a esta linha cognitiva, que os princípios da igualdade e da diferença são a representação da vontade de Rawls em construir uma teoria que se oponha ao utilitarismo. Para os utilitaristas, a sociedade pode ser vista como bem ordenada quando suas instituições estão organizadas de forma a atingir o maior índice de satisfação, sob a base satisfatória dos sujeitos que compõem a sociedade. Para Rawls, o utilitarismo traz uma definição de bem autônoma quanto à concepção de justo e entende este último como responsável pela ampliação do bem. Dentro do utilitarismo, o bem é posto como a satisfação do desejo do indivíduo. Diante disso, a cooperação social, fruto de um acordo feito entre os cidadãos, somente será justacaso atinja o máximo de satisfação dos desejos racionais. Todavia, Rawls tece críticas ao utilitarismo:

“O bem-estar social depende direta e exclusivamente dos níveis de satisfação ou insatisfação dos indivíduos. Assim, se os seres humanos têm certo prazer em discriminar uns aos outros, na sujeição de outrem a um grau inferior de liberdade como meio de aumentar seu auto respeito, então a satisfação desses desejos deve ser avaliada em nossas deliberações segundo sua intensidade, ou qualquer parâmetro, juntamente com outros desejos. Se a sociedade decidir negar-lhes a satisfação, ou suprimi-los, será porque esses desejos tendem a ser socialmente destrutivos e se pode obter um bem-estar maior de outras maneiras.

Na justiça como equidade, por outro lado, as pessoas aceitam de antemão um princípio de liberdade igual, e sem conhecer seus próprios objetivos específicos. Implicitamente concordam, portanto, em adaptar as concepções de seu próprio bem aquilo que os princípios de justiça exigem, ou pelo menos em não reivindicar nada que os transgrida.” (RAWLS, 2016, p.37).

Outra teoria à qual Rawls busca fazer frente é o intuicionismo, que é visto como uma doutrina que reúne um conjunto de princípios fundamentais irreduzíveis, os quais devem ser ponderados, levando-se em conta equilíbrio e juízo em busca do justo. O intuicionismo carrega dois caracteres relevantes. Primeiro, pluralidade de princípios fundamentais passivos de conflito. Outro aspecto trata da ausência de regras capazes de dirimir o entrave principiológico, restando a cargo da intuição pesar qual o princípio mais adequado. Rawls, portanto, critica essa ausência de critério:

“Conforme já salientei, não há nada de obrigatoriamente irracional no apelo à intuição para resolver problemas de prioridade. Devemos reconhecer a possibilidade de que não haja como eliminar a pluralidade de princípios. Sem dúvida, qualquer concepção de justiça deverá até certo ponto confiar

na intuição. Não obstante, devemos fazer o que for possível para reduzir o recurso direto aos nossos juízos ponderados, pois, se as pessoas avaliam princípios últimos de forma distinta, como se presume que o façam com frequência, suas concepções de justiça são diferentes. A atribuição de pesos é essencial, e não secundária, da concepção de justiça. Se não soubermos explicar como se devem definir esses pesos por meio de critérios éticos razoáveis, os meios de discussão racional chegam ao fim. Pode-se dizer que uma concepção de justiça intuicionista é apenas uma meia concepção. Devemos fazer o que nos for possível para formular princípios explícitos para o problema da prioridade, embora não se possa eliminar totalmente a dependência na intuição. Na justiça como equidade, o papel da intuição é limitado de várias maneiras.” (RAWLS, 2016, p.50).

Um outro ponto que compõe a teoria da justiça é o método utilizado por Rawls conhecido como equilíbrio reflexivo. Este, à sua vez, aponta para a sociedade e a estrutura básica com a finalidade de realizar todo percurso desenhado para elaboração da sociedade exposta. No cerne do equilíbrio reflexivo encontra-se a resposta quanto à maneira pela qual os cidadãos racionais, dotados de concepções diferenciadas quanto ao bem, justo e injusto podem alcançar o consenso comum, tendo em vista ser este momento dialógico entre os sujeitos o verdadeiro elo entre a teoria e seus componentes e as concepções morais particulares.

Neste amoldamento entre o raciocínio construído por Rawls e as situações apresentadas, é evidente ser necessário uma série de ajustes e modificações no aspecto moral. Dentro desta toada, quando os ajustes atingem um fim, e os cidadãos encontram-se no âmbito coletivo devidamente equilibrados, estes então terão construído o compromisso dotado de coerência. Assim sendo, pode-se conceituar o equilíbrio reflexivo como um processo que guarda em si ajustes e reajustes das instituições com objetivo de consenso, tendo como consequência o status de sub para cada ideia bem, uma vez que uma das marcas de uma sociedade democrática é o reinado da concepção coletiva de bem, que normatiza os particulares.

Ao apresentar o conceito, é competente discorrer sobre a origem do equilíbrio reflexivo. Dentro da teoria da justiça estudada, há uma prioridade do justo sobre o bem, o que importa dizer que os cidadãos devem alinhar suas ideias de bem com os princípios de justiça, que acabam por impor limites a essas concepções e às satisfações pessoais. Neste sentido, a justiça tem sua prioridade definida, tendo em vista que os princípios regulam o aspecto individual da sociedade, o que representa uma limitação da ideia e da busca pelo bem em cada sujeito.

Nesta seara, essa prioridade do justo sobre o bem, fora alvo de críticas por parte de autores como Charles Taylor e Alasdair MacIntyre, que não apenas viam com maus olhos essa prioridade pelo justo como também não aceitavam a construção procedimental que ignora as diferentes concepções de bem. São pensadores que, além destas críticas, também não dão credibilidade à moral abstrata, e, ao mesmo tempo, buscam os ensinamentos do comunitarismo. De acordo com eles, há uma abstração nos estudos feitos por Rawls. Ou seja, somente temos princípios de justiça válidos se oriundos de uma sociedade no sentido material e conseqüentemente formada por pessoas reais.

Toda essa abstração apontada pelos dois críticos supracitados é fruto da posição original e do véu da ignorância que envolvem sujeitos que desconhecem seu futuro. Diante disso, os princípios de justiça somente poderiam ser discutidos a partir de sociedades no sentido concreto, e não de uma abstração de pessoa da posição original e do véu de ignorância, haja vista que todo ser humano é dotado de uma identidade, com características culturais, étnicas ou sociais envolvidas por um contexto social. Assim, resta claro que, para os estudiosos apreciadores do comunitarismo, a teoria de justiça como equidade traz os cidadãos distantes da comunidade, que carrega também concepções de bem comum. A visão rawlsiana seria, pois, incapaz de assegurar o aspecto de integração com o grupo social, esquecendo que o ser humano é influenciado pelas comunidades e suas tradições, das quais deriva a identidade pessoal.

Neste cenário de críticas, Rawls aproximou-se da linha desenvolvida pelos comunitaristas, através de uma visão política de justiça. Tais modificações promovidas por John Rawls não se resumem em meros remendos, vão além. Visa também alterar o método usado dentro da teoria, desfazendo-se de interpretações universalistas. Assim, a teoria da justiça se materializa em um acordo de teor político, que embasa uma sociedade assinalada por diferenças. Desta maneira, Rawls tem como ideia principal, durante essa reformulação, tentar encontrar um consenso que verse pontos de caráter político e essencial da sociedade e destinado à regulação da sua estrutura básica.

É nesse contexto gerado pelas críticas a respeito da ideia única e limitante de justiça, que Rawls traz como resposta a estas o equilíbrio reflexivo, que responde também às críticas relacionadas ao universalismo abstrato de sua teoria na versão primária. Por equilíbrio reflexivo, o filósofo John Rawls reconhece o valor da seara

criada pela comunidade, tendo como parâmetro a afirmação de que os princípios universais são confrontados com os juízos ponderados de justiça, o que materializa o equilíbrio reflexivo.

Adiante, o equilíbrio reflexivo traz como objetivo final garantir a força do senso de justiça social, sem previsão de tempo e que impera no modelo de sociedade desenhada pela teoria da justiça de Rawls. Segundo o autor, no instante inicial formado pela posição original e o véu da ignorância há de se compreender que a escolha dos princípios de justiça na posição original não se dá de maneira desapegada da realidade, mas sob a luz da teoria comunitária, cujo caminho se faz por um senso de justiça que reflete em “juízos ponderados”. Todavia, são incontáveis as vezes em que esses juízos ponderados estão contaminados por lacunas e contradições, surgindo a obrigação de confrontá-los com os princípios de justiça, acompanhados pelo aspecto da historicidade, o qual confere mobilidade e conseqüentemente capacidade de adaptação diante das situações concretas. Assim, dentro de uma junção entre os princípios de justiça e a vivência histórica, temos os princípios universais frequentemente confrontados com os juízos ponderados de justiça, materializando o equilíbrio reflexivo.

Não se deve esquecer que o equilíbrio reflexivo é um procedimento que almeja coerência sob a rubrica de que os princípios podem ser eleitos, ainda que diante de divergências quanto às concepções morais. Ao final deste raciocínio, quanto ao equilíbrio reflexivo, há o entendimento de que este se realiza dentro da busca pelos princípios de justiça que melhor corroboram com os ‘juízos morais’, ao partir do pressuposto da habilidade no momento da escolha entre concepções morais contrárias, com alvo sempre na coerência em um ordenado de sistema de crenças individuais. Portanto, o equilíbrio reflexivo é constituído pelas seguintes partes: primeiramente, um acervo de julgamentos morais, ou seja, juízos em que as qualidades morais possuem maior chance de aparecerem, de maneira clara. Segundo, os princípios gerais. Terceiro, um fundo teórico relevante. Em sede deste aspecto teórico, há o trabalho com visões de caráter intuitivo de pessoa e sociedade. Logo, neste contexto metodológico, Rawls faz e desfaz os embasamentos de uma compreensão pública através da argumentação reflexiva, dentro da ideia de razão pública. Para que isso ocorra é preciso que haja integração de discursos teóricos no marco deliberativo da teoria rawlsiana.

Ao fim, antes de adentrarmos na construção do elo entre a teoria rawlsiana e o cenário tributário, objeto deste estudo, resta-nos elencar dadas oposições feitas à ideia de justiça do filósofo em análise. Um dos autores que fazem comentários sobre a teoria da justiça como equidade é Robert Nozick, no livro “Anarquia, Estado e Utopia”. Um dos seus argumentos vai de encontro ao princípio da diferença, além de outros princípios da justiça padronizados e finalistas. Nozick compreende que não há princípio de caráter finalístico ou distributivo posto como padrão de justiça, tais como os rawlsianos de igualdade e diferença, que possa ser materializado sem que produza consequências na esfera privada de cada indivíduo. Ou seja, a construção de um padrão principiológico como base de uma sociedade acaba por gerar uma contradição, tendo em vista que um dos valores mais defendidos pela teoria da justiça como equidade é justamente a liberdade, e tal padrão fere a liberdade do sujeito e ao mesmo tempo o seu direito de propriedade.

Nozick ainda caminha com sua crítica, discursando sobre propriedade. Desta feita, ele compreende que o princípio da diferença é um aspecto padrão que dita que a propriedade deve ser distribuída de tal forma que isso possa repercutir da maneira mais positiva possível aos que estão desfavorecidos. Aqueles que ignoram este padrão da diferença rawlsiano fomentam a injustiça. Aqui, então, uma observação. Seguindo o pensamento de Nozick, nota-se que Rawls afasta o aspecto da vontade do próprio indivíduo em dispor de seus rendimentos e riqueza. Ou seja, não poderão gastar ou obter mais e por isso distanciar-se do princípio da diferença. Portanto, mesmo que haja padrões escritos pela teoria da justiça como equidade, estes serão desfeitos por diversas ações humanas.

Daí esbarrar-se com outro dilema, pois, diante deste distanciamento quanto ao princípio da diferença, resta evidente a urgência quanto à reformulação na distribuição da propriedade. Entretanto, esta reformulação implicaria em uma maior intervenção do Estado, o que fere um dos itens mais consideráveis por Rawls, ou seja, a liberdade, aspecto este que será afetado por uma maior incidência de impostos, por exemplo, atingindo não somente a liberdade, mas também a propriedade. Segundo Nozick, esta interferência do Estado é eticamente inaceitável, pois viola os direitos de propriedade dos indivíduos e desrespeita a liberdade individual.

A resposta rawlsiana é que não se trata como justa ou injusta a distribuição natural das habilidades e dons conferidos a cada indivíduo, tampouco se estes

atributos vêm com o sujeito quando este vem ao mundo no instante da posição original. O que é visto como justa ou injusta é a forma como as instituições tratam essa questão. Para as impressões de cunho libertário, deve-se aceitar o caráter injusto que a vida nos traz e maximizar os benefícios, levantados da realidade. Quanto ao argumento de propriedade desenvolvido por Nozick, a partir deste se torna possível a melhoria nos serviços públicos; entretanto, se o Estado cria tributos e tributa sem o consentimento do sujeito, para apoio a esses itens públicos, opera-se o roubo do cidadão pelo Estado. Rawls, sob a luz do princípio da diferença, entende que há a possibilidade de não sermos autônomos, no sentido exato que prega a ideia de Nozick. O que não importa em um Estado seja dono do cidadão e como tal, comandante de sua vida.

Vale para isso lembrar a ideia das liberdades básicas desenvolvidas na teoria rawlsiana: de expressão, de consciência e religiosa, por exemplo. O ponto em que a ideia de auto propriedade pode ser criticada é a partir do instante em que entendendo não ter o direito de reclamar benefícios, frutos do exercício do talento individual de cada um no contexto da economia de mercado, reconheço que tenho direito de defender direitos e respeitar os sujeitos como forma de defesa da dignidade humana, sem que para isso tenha de concordar com a auto propriedade. Já Michael Sandel, a seu turno, faz críticas à ideia de sujeito apresentada por Rawls. Em resumo, vale elencar alguns pontos abordados por Sandel, quais sejam: 1) Rawls, empenhado com uma noção metafísica, falha na concepção do ser humano, perdendo uma ideia mais substantiva; 2) Outra característica errônea e marcante desta teoria é o individualismo. Rawls incorre num individualismo, com desprezo pelas influências da comunidade e, portanto, desfazendo do aspecto comunitário como um componente da ideia de cidadão, tão versada pela teoria; e 3) não procede ver a concepção de bem, feita por Rawls, como sendo neutra.

Face ao exposto, Sandel aponta, então, determinadas falhas na concepção rawlsiana de pessoa. Em primeiro lugar, no bojo da posição original acompanhada do véu da ignorância. Há um problema no ato da escolha, tendo em vista que Rawls esquece o quanto voluntarista é o ato da escolha. Pois o sujeito não executa uma simples escolha, ou seja, ele possui uma ligação com o fim desta escolha; logo, temos um ato de reconhecimento quando pensamos no conceito de sujeito, já que há a relação deste com seus fins. Em segundo lugar, como complemento ao primeiro item abordado, não se trata apenas de escolha, mas há relação também com a

identidade. Sandel compreende que há uma fixação anterior à escolha dos fins, que perfaz uma distância permanente entre o indivíduo e seus fins e valores, de maneira que não importa se ocorrer identificação entre o ser humano com um fim dado, a pessoa é autônoma e pode se separar de quaisquer valores, ainda que aquilo possa constituir o próprio projeto de vida, o que elimina vivências de teor moral diferentes, as quais reconhecem que dados fins e valores possam ser constitutivos da identidade.

Não se trata tão somente de uma desconsideração entre o sujeito, seus atos voluntários, fins e valores, mas também pode ocorrer a exclusão de finalidades que possam ser conservadas em comum com outros indivíduos que, juntos, são capazes de inspirar uma espécie de auto compreensão de caráter intersubjetivo e assim construir um elo entre o sujeito e a própria comunidade, tendo como fundamento a condição do indivíduo cidadão ou membro da sociedade como essencial à constituição de sua identidade. Sandel faz ainda uma ponderação: considera que existem experiências de conteúdo moral e político que só alcançam a devida compreensão sob a perspectiva afastada por Rawls, que é incapaz de tratar de circunstâncias morais e de auto compreensão.

Somando todo raciocínio acima exposto, uma terceira ponderação se faz a respeito do senso comunitário de Rawls, que é bastante escasso, uma vez que dentro do bojo político da sociedade bem ordenada, os sujeitos que detenham finalidades comunitaristas dentro de todo processo político que envolve cada ponto da sociedade, deverão ficar restritos somente ao que for definido por este modelo de sociedade, sendo completamente despropositado qualquer questionamento sobre se a sociedade é uma comunidade, pela razão de que um dos bens da sociedade rawlsiana é a simples participação para obtenção de benefícios. Em suma, para Sandel, Rawls desenha uma sociedade que prioriza a justiça e afasta a ideia de a comunidade poder compor o sujeito.

Há ainda a visão de Michael Walzer, que critica o fato de Rawls fechar sua teoria em apenas um critério de sistema de distribuição de justiça ao ser humano, cidadão da sociedade bem ordenada. Face a isso, Walzer compreende que não há um critério único de distribuição de justiça. O autor sustenta que a justiça é uma construção humana dotada de pluralidade e é duvidoso que possa ser feita de um único modo. Este ainda estabelece a pluralidade como marca do sujeito que vive em sociedade. Frente a isso, nos próprios princípios de justiça existe pluralidade, tal

como na especificação e justificativas dos bens sociais, e assim por diante quanto aos procedimentos e agentes. Tudo isso baseado na ideia de que as diferenças permeiam as compressões de bens sociais. Para Walzer, a teoria de Rawls dita que há um sistema distributivo. A resposta não apenas a Walzer como também a Sandel é a existência do equilíbrio reflexivo, que clama pela tradição comunitarista em se construir um espaço para reflexão com a finalidade de formação da estrutura básica e da sociedade bem ordenada, sendo estes frutos do consenso sobreposto.

1.2. Justiça Procedimental para Rawls

De início, vale recorrer às palavras de Igor Ascarelli Castro de Andrade:

“[...] a justiça como equidade é uma teoria que tem como objeto a estrutura básica da sociedade e que a constituição é a primeira parte da estrutura básica. Em tendo sido visto isso, faz-se necessário entender como a constituição se relaciona com os princípios de justiça nos quadros da teoria em questão.” (ANDRADE, 2018, p.62).

Ato adiante, a teoria da justiça como equidade não traz como preocupação única a justiça, suas concepções e adequações à ideia de sociedade. Tais preocupações seriam meramente teóricas se não fosse orquestrada pelo filósofo em comento a transição entre o pensado e a realidade. Logo, compete expor a ideia dos quatro estágios rawlsianos. O objetivo é compreender como se posiciona a ideia de constituição para John Rawls e dessa maneira compreender o caráter fundamental da norma imunizante, estabelecendo uma ponte entre a teoria da justiça versada neste capítulo e o aspecto tributário ilustrado pela tributação das exportações indiretas, e, com isso, ater-se ao elemento justo no direito tributário.

Em prosseguimento, feita a escolha dos princípios e justiça pelas pessoas racionais, estas, a seu turno, poderiam colocar em prática de forma direta estes princípios em casos específicos, trabalhando com a metodologia rawlsiana do equilíbrio reflexivo ao ponderar entre o próprio senso de justiça e a base construída pela sociedade, do ponto de vista normativo. Entretanto, Rawls propõe uma forma diferente para que se concretize estes princípios. Essa forma é vista como os quatro estágios.

Logo o primeiro é o estágio da posição original, o segundo, da convenção constitucional, o terceiro, o legislativo, e o quarto é o instante da aplicação das normas a casos apresentados tanto ao judiciário quanto à administração pública. Aqui nesta apresentação sumária dos quatro pontos, importa uma observação. Nestes há também a construção da ideia de hierarquia normativa de Rawls. Ou seja, a constituição vem em segundo plano. Logo ela guarda em si um dever de obediência aos princípios versados no plano inicial da posição original. Diante da constituição, todas as demais normas devem estar conformadas com esta. Aproveitando essa ordem hierárquica, para tornar mais clara a ideia dos quatro estágios rawlsianos, Marciano Seabra de Godoi resume o passar desses estágios:

“Numa ordem lógica, após adotados os princípios de justiça na posição original, o próximo passo é a formação de uma convenção constituinte que decidirá sobre a justiça das formas políticas e aprovará uma Constituição. Dentro dos limites previamente traçados pelos princípios eleitos, os convencionais devem definir um sistema de poderes político-constitucionais e os direitos básicos dos cidadãos. O fio condutor neste ponto deve ser a concepção do processo político como um instrumento que compatibilize opiniões conflitantes dos cidadãos sobre a justiça de políticas e instituições sociais e econômicas.

Tal convenção constituinte não deve ser vista como um evento histórico, mas sim teórico, dentro do processo de reconstrução que Rawls opera em relação aos fundamentos da democracia constitucional. Por isso mesmo Rawls mantém parcialmente o véu da ignorância também na convenção constituinte, pois para chegarem à Constituição mais justa e eficaz os indivíduos não podem ter informações sobre sua posição social ou sua cota de habilidades e talentos individuais. Rawls somente admite que os indivíduos devam conhecer os princípios da teoria social e os fatos relevantes sobre sua sociedade globalmente considerada.” (GODOI, 1999, p.59).

Feitas estas considerações a respeito dos quatro estágios rawlsianos, chega-se a outro ponto relevante, a face procedimental da teoria rawlsiana que permeia a Constituição. Nesse sentido, a Constituição é vista como sendo um procedimento imperfeito e justo. As normas expostas no texto constitucional são procedimentais, tanto no sentido direto, tendo em vista serem reguladoras de todo processo político em sentido amplo, como também indiretamente, pois visam construir limites aos processos políticos (legislativo, por exemplo), estabelecem os direitos e liberdades fundamentais, entre outras pautas relevantes para o aspecto constitucional da sociedade.

Elucidando melhor as considerações procedimentais acima, resta esmiuçar as espécies procedimentais existentes. Assim sendo, a ideia de justiça procedimental

surge no dever que os constituintes têm de elaborar um corpo constitucional que seja justo ao longo de seu conjunto normativo. Dessa forma, existem duas motivações para a compreensão da justiça procedimental. A primeira é por ser parte relevante do conceito de constituição e, como tal, segundo Rawls, uma constituição justa é resultado de uma justiça procedimental imperfeita. Não se trata tão somente de cuidar do conceito constitucional. Daí surge a segunda motivação, a noção de justiça procedimental auxilia na compreensão da materialidade da teoria de Rawls, assim como no entendimento dos estágios da posição original, constituinte e legislativo.

Sem maiores considerações prévias a respeito da justiça procedimental, vale discorrer sobre os tipos de justiça vistos pelo filósofo que nos auxilia na compreensão da justiça. São, assim, três tipos de justiça procedimental: perfeita, imperfeita e pura. Na justiça procedimental, de início há uma independência entre os critérios desta linha procedimental com o critério particularizado na ideia de justiça. Isto é, de maneira dissociada e antecedente ao procedimento existe uma avaliação que analisa o resultado deste como justo ou injusto, tal como a divisão perfeita de um determinado bem.

A título de exemplo, seria como se numa empresa familiar, após auferir lucro, fosse eleito um responsável que pegará a última fatia lucrativa, por dividir entre os familiares uma parte igual para cada um, destacando que este responsável pela divisão buscará a maior fatia para si. Diante disso, a segunda característica reside no critério autônomo em face da justiça e utilizado nesta divisão, qual seja, a igualdade aritmética. O traço perfeito fica claro ao restar um último quinhão igual para o responsável pela divisão. O resultado de toda essa partilha será justo. Por isso, justiça procedimental perfeita, o que, para Rawls, é de difícil ocorrência na sociedade. Amparado no exemplo exposto na teoria da justiça como equidade da divisão igual de fatias de bolo, Rawls resume seu entendimento da justiça procedimental perfeita:

“Em primeiro lugar, há um critério independente para definir o que é divisão justa, um critério definido em separado e antes do processo que se deverá seguir. E, em segundo lugar, é possível elaborar um método que com certeza produzirá o resultado desejado. Naturalmente, fazemos certas suposições, como a de que o homem escolhido saberá dividir o bolo em partes iguais, quer a maior fatia possível, e assim por diante. Porém, podemos ignorar esses detalhes: o essencial é que existe um critério independente para se decidir qual resultado é justo e um método que com

certeza levará a ele. É evidente que a justiça procedimental perfeita é rara, se não impossível, em caso de interesses muito mais práticos” (RAWLS,2016, p.103).

A seguir, a justiça procedimental imperfeita. De início, quanto a esta há também um critério independente. Em sede de procedimental imperfeita, essa imperfeição se deve por não haver um processo que garanta o resultado. Para ilustrar, o filósofo cita a legislação penal aplicada ao processo de apuração de um determinado crime. Rawls classifica como sendo impossível a resultante correta, justa, quanto ao julgamento. Por dois motivos. Um pelo fato de que é objetivo do processo penal a apuração do ocorrido delituoso, de modo que para Rawls não existe regramento suficiente para conduzir a uma sentença penal correta. O outro motivo, trata-se também desta insuficiência normativa penalista.

Assim, ainda que o procedimento judicial seja primoroso, tanto de maneira equitativa entre as partes processuais como conduzido apropriadamente, haverá chances de se encontrar o resultado errado. Esse é um traço marcante da justiça procedimental imperfeita, trata-se do fato de não ter como garantir o cumprimento do critério independente. Rawls leciona, quanto ao procedimental imperfeito:

“A doutrina do processo examina quais procedimentos e normas de evidências, entre outros elementos, são mais indicados para alcançar esse fim de maneira compatível com as outras finalidades do direito. É razoável esperar que arranjos distintos, em circunstâncias diversas, para os julgamentos, possam levar aos resultados certos, não sempre, mas pelo menos na maioria dos casos. O julgamento, portanto, é um exemplo de justiça procedimental imperfeita.

(...)

Nesses casos, falamos de um malogro de justiça: a injustiça não provém de falha humana, mas da combinação fortuita de circunstâncias que derrotam a finalidade das normas jurídicas. A marca característica da justiça procedimental imperfeita é que, embora exista um critério independente para definir o resultado correto, não há um procedimento exequível que leve a ele infalivelmente.” (RAWLS, 2016, p.104).

Como último tipo procedimental, temos a procedimentalidade pura. Esta reúne quatro pontos característicos. De plano, não tem de se falar em um critério independente que defina o resultado justo. Passo seguido, inexistente padrão pelo qual o resultado do procedimento possa receber avaliação como justo ou injusto. Outro caráter se trata de haver um procedimento correto / equitativo / justo, o qual, sendo obedecido, certamente produzirá um resultado correto. Aliás, quando se versa a respeito dessa forma procedimental não se tem notícias de um resultado diferente,

pois o resultado apenas é consequência dos três elementos supracitados, que marcam esse caminho.

Outra qualidade da justiça procedimental pura, para que conserve os elementos da correção, equidade e justiça e assim produza um resultado coerente, é que este tipo necessita que sua normatividade seja seguida religiosamente. Por fim, há ainda a necessidade de se colocar em claridade plena as condições de fundamento que trazem a definição do procedimento como sendo correto. Ou seja, além de seguir o regramento de maneira pontual, é salutar também que as circunstâncias que formam o pano de fundo de todo o procedimento também reflitam equidade, correção e justiça. Assim, o filósofo afirma:

“A justiça procedimental pura, em contraste, verifica-se quando não há um critério independente para o resultado correto: em vez disso, existe um procedimento correto ou justo que leva a um resultado também correto ou justo, seja qual for, contanto que se tenha aplicado corretamente o procedimento. O jogo ilustra essa situação. Se um grupo de pessoas faz uma série de apostas justas, a distribuição do dinheiro após a última aposta é justa ou, pelo menos, não é injusta, seja qual for essa distribuição. Suponho que apostas justas são aquelas que têm uma expectativa de ganho, que as apostas são feitas voluntariamente, que ninguém trapaceia, e assim por diante. O procedimento de apostas é justo e livremente aceito em condições que são justas. Assim as circunstâncias de fundo definem o procedimento justo.

(...)

Por conseguinte, para aplicar a ideia de justiça procedimental pura às parcelas distributivas, é necessário estabelecer e administrar de maneira imparcial um sistema justo de instituições. É só contra o pano de fundo de uma estrutura básica justa, que conta com uma constituição política justa e uma organização justa das instituições sociais e econômicas, que podemos afirmar que existe o necessário procedimento justo.” (RAWLS, 2016, p.105).

Rawls ainda complementa:

“Na justiça procedimental pura, então, as distribuições de vantagens não são julgadas em primeira instância, confrontando-se um estoque de benefícios disponíveis com desejos e necessidades de dados indivíduos conhecidos. A distribuição de itens produzidos se realiza de acordo com o sistema público de normas, esse sistema define o que produzir, quanto produzir e por quais meios. Também define as exigências legítimas que, quando cumpridas, produzem a distribuição resultante. Assim, nesse tipo de justiça procedimental, a precisão da distribuição se fundamenta na justiça do sistema de cooperação do qual provém e no atendimento às reivindicações dos indivíduos nela engajados. Não se pode julgar a distribuição separadamente do sistema do qual resulta ou do que os indivíduos fizeram, de boa-fé, à luz das expectativas estabelecidas.” (RAWLS, 2016, p.106).

Uma outra observação relevante, quanto à justiça procedimental pura, trata das instituições. Estas formam um acervo de regras às quais todos estão submetidos; não se trata somente de reger condutas, ao mesmo tempo deve-se reparar quaisquer anomalias que ocorram, ao possibilitar o alcance da justiça com o uso da constituição política, nas esferas do social e do econômico. Dentro de todas essas ideias, as instituições trazem como função principal a distribuição de bens primários, para que se chegue a uma justiça social, o que revela a plataforma da justiça procedimental pura.

“Na justiça como equidade, a sociedade é interpretada como um empreendimento cooperativo para a vantagem de todos. A estrutura básica é um sistema público de regras que definem um esquema de atividades que conduz os homens a agirem juntos no intuito de produzir uma quantidade maior de benefícios e atribuindo a cada um certos direitos reconhecidos a uma parte dos produtos. O que uma pessoa faz depende do que as regras públicas determinam a respeito do que ela tem direito de fazer, e os direitos de uma pessoa dependem do que ela faz. Alcança-se a distribuição que resulta desses princípios honrando os direitos determinados pelo que as pessoas se comprometem a fazer à luz dessas expectativas legítimas.” (RAWLS, 2002, p. 90).

Ao fim da exposição das linhas procedimentais vistas por Rawls, podemos levantar que a justiça como equidade é uma amostra de justiça procedimental pura. Haja vista que as partes se juntam no contexto da posição original, onde são levadas a escolher de forma equitativa todos os princípios da estrutura básica, frutos da concepção de justiça formulada. Toda a escolha dos princípios é um processo equitativo, desprovido de um padrão antecessor e autônomo de avaliação de resultado.

1.3. Equidade para Rawls e Aristóteles

Para entender o conceito de equidade para Rawls e Aristóteles, é fundamental seguir a linha cronológica da teoria da justiça. Opta-se, portanto, como ponto de partida, a obra de Aristóteles “Ética a Nicômaco”, no que concerne ao exposto no livro V. Passo contínuo, para tratar da justiça, Aristóteles a dispõe ao lado da injustiça. Ao expor a ideia de justiça em contraponto à de injustiça, parece claro que seu objetivo é o de desenhar a justiça enquanto virtude moral. Para isso, ele faz coro com a abordagem dos livros citados anteriormente, ou seja, abordando quais

ações correspondem a um sujeito justo e quais definem seu antônimo, onde tem-se a justiça como uma espécie de virtude meio-termo. Ressalta, portanto, que:

“Segundo a opinião geral, a justiça é aquela disposição de caráter que torna as pessoas propensas a fazer o que é justo, que as faz agir justamente e a desejar o que é justo; e de modo análogo, a injustiça é a disposição que leva as pessoas a agir injustamente e a desejar o que é injusto. Adotemos, também a nós, essa definição como base geral”. (ARISTÓTELES, 2001, p.94).

O olhar aristotélico sobre a justiça será desta como virtude, que se constrói dentro de um agir. Este, por sua vez, se faz justo tendo em vista que o sujeito deseja o justo, ou seja, inclina-se para tornar hábito seu um conjunto de atos justos. No instante em que se reconhece uma determinada disposição, tendo em vista seu contrário, caso este reúna mais de um significado, o outro também reunirá. Entretanto, mesmo a ambiguidade sendo marca tanto da justiça como da injustiça, seus componentes diferentes tornam essa ambiguidade discreta. Dessa forma, ao se referir ao homem justo, Aristóteles o define como cumpridor da lei, probó, e, em lado oposto, o indivíduo injusto é considerado como infringente da lei, improbo. Em outras palavras, a justiça é uma virtude de cunho moral, compreendida como sentimento que guia o sujeito para o cumprimento da lei. Desta feita, quando Aristóteles indica a justiça como meio-termo, importa uma observação. Esse meio-termo está relacionado com a prescrição trazida na norma. Logo, o meio seria o ponto entre o que o ordenamento entende como agir e aquilo que define como não agir.

De outro turno, quando se observa o homem que se posta no lado injusto, pode-se identificar este também como ambicioso, conforme raciocínio construído pelo autor em destaque nesta pesquisa. Quando se atribui o caráter da ambição, nota-se um sujeito que busca uma parcela maior dos bens no campo da prosperidade e uma outra menor quanto à adversidade. Porém, não se deve compreender o não ambicioso como aquele que se encontra no campo dos justos. Estes ambiciosos são vistos como seres desprovidos de equidade, preocupados consigo e desvinculados do bem-estar comum, almejando assim muito o que há de bom e pouco as coisas ruins. Dentro desta linha de raciocínio, firma-se o entendimento de que o justo se encontra em ações não impulsionadas por ambição

ou não equidade e sim guiadas pelo bem da comunidade. Para ilustrar esse cenário, Aristóteles ensina:

“Uma vez que o homem injusto é ganancioso, a questão deve ser relacionada com bens (mas não com todos os bens, e sim com aqueles dos quais dependem a prosperidade e a adversidade, e que, considerados de modo absoluto, são sempre bons, porém para uma pessoa determinada nem sempre o são). Não obstante, os homens aspiram a tais bens e os buscam diligentemente, embora isso seja o contrário do que deveriam fazer. Eles deveriam, antes, pedir aos deuses que as coisas que são boas de modo absoluto o fossem também para eles, e de fato escolher essas coisas que são boas para eles.

Entretanto, o homem injusto nem sempre escolhe o maior, mas também o menor (no caso das coisas que são más de modo absoluto ele escolhe a menor parte). Como o mal menor, em certo sentido, é considerado um bem, e a ganância se dirige para os bens, considera-se que esse homem é ganancioso. É também iníquo, uma vez que essa característica inclui tanto querer muito as coisas boas quanto querer pouco as coisas más, e é comum a ambas” (ARISTÓTELES, 2001,p.95).

O filósofo aponta duas considerações importantes na relação entre a previsão legal e as ações dos cidadãos. Primeiramente, que quaisquer atos que estejam em conformidade com a lei são justos, pois o previsto pelo legislador está de acordo com a lei, chancelando as ações de acordo e condenando os atos eivados de vícios. Segundo, a lei nos pede que sejamos corajosos, temperantes e calmos. Neste ensejo, Aristóteles afirma:

“Desse modo, como o homem sem lei é injusto e o cumpridor da lei é justo, evidentemente todos os atos conforme à lei são atos justos em certo sentido, pois os atos prescritos pela arte do legislador são conforme a lei, e dizemos que cada um deles é justo. Nas disposições sobre todos os assuntos, as leis visam à vantagem comum, seja a de todos, seja a dos melhores ou daqueles que detêm o poder ou algo semelhante, de tal modo que, em certo sentido, chamamos justos os atos que tendem a produzir e a preservar a felicidade e os elementos que a compõem para a sociedade política. E a lei determina que pratiquemos tanto os atos de um homem corajoso (isto é, que não desertemos de nosso posto, nem fuçamos, nem abandonemos nossas armas), quanto os atos de um homem temperante (isto é, que não cometamos adultério nem nos entreguemos à luxúria), e os de um homem calmo (isto é, que não agridamos nem caluniemos ninguém); e assim por diante com respeito às outras virtudes, prescrevendo certos atos e condenando outros. A lei bem elaborada faz essas coisas retamente, ao passo que as leis elaboradas às pressas não o fazem assim tão bem.”(ARISTÓTELES, 2001,p.95).

Entende-se, assim, como justiça universal a virtude ética dotada de perfeição, tendo como fulcro o fato de estar ela vinculada à relação pública de todos na vida em comunidade no instante em que cada sujeito se relaciona com seu próximo.

Conclui-se que dentro do pensar desenvolvido pelo filósofo em comento, a justiça não é somente parte da virtude, mas ela por inteiro, tal como a injustiça não é parte e sim o vício como um todo. Seria a justiça, portanto, a virtude que sintetiza todas as demais. O autor da teoria da justiça em destaque pontua:

“Por essa mesma razão considera-se que somente a justiça, entre todas as virtudes, é o ‘bem de um outro’, pois, de fato, ela se relaciona com o próximo, fazendo o que é vantajoso a um outro, quer se trate de um governante, ou de um membro da comunidade. O pior dos homens é aquele que exerce a sua deficiência moral tanto em relação a si mesmo, quanto em relação aos seus amigos; e o melhor dos homens não é o que exerce a sua virtude em relação a si mesmo mas em relação a um outro, pois esta é a tarefa difícil.

Portanto, nesse sentido a justiça não é uma parte da virtude, mas a virtude inteira; nem seu contrário, a injustiça, é uma parte do vício, mas o vício inteiro. O que dissemos torna evidente a diferença entre a virtude e a justiça neste sentido: são elas a mesma coisa, mas sua essência não é a mesma. Aquilo que é justiça praticada em relação ao próximo, com uma determinada disposição de caráter e em si mesmo, é virtude.” (ARISTÓTELES, 2001,p.96).

Ao tratar da justiça em seu sentido universal, Aristóteles a enxerga com perfeição, tendo como recorte a prática da ética nas relações entre os indivíduos. Ou seja, a justiça encontra-se na política. O que afasta uma visão egoísta de justiça, já que esta não se resume ao próprio indivíduo. Assim sendo, a justiça surge do senso de cada cidadão ao colocá-la em prática para si e também em suas relações sociais. Em prosseguimento, uma explicação que justifica a associação que o filósofo grego faz entre sua visão ética e a política se funda nas relações entre a noção de bem individual e bem coletivo, haja vista a justiça ter como definição básica sua prática na relação com o outro, com a finalidade de materialidade do comum. Não se deve esquecer que não há que se compreender como mesma ideia as virtudes éticas e a justiça vistas na teoria da justiça discorridas neste espaço. A diferença entre virtude e justiça fica evidenciada por outra exposição feita pelo filósofo, em que fica claro que o interesse investigativo não foca a justiça na totalidade das virtudes e sim nesta vista de modo particular. Nesta toada, surge o apontamento:

“Seja como for, o objeto de nossa investigação é aquela justiça que constitui uma parte da virtude, pois sustentamos que tal espécie de justiça existe. Do mesmo modo, estamos examinando a injustiça no sentido particular.

A existência de injustiça é indicada pelo fato de que o homem que mostra em seus atos as outras formas de deficiência moral, de fato age de forma errada, mas não gananciosamente (por exemplo o homem que, em combate, atira ao chão o seu escudo por covardia, que fala asperamente por mau humor, ou deixa de ajudar com dinheiro um amigo por avareza); o

ganancioso na maior parte das vezes não mostra nenhum desses vícios, e muito menos todos juntos, mas sem dúvida revela uma certa espécie de maldade (por isso cesuramos) e de injustiça. Há, portanto, uma outra espécie de injustiça que é parte da injustiça geral, e um dos sentidos da palavra 'injusto' que corresponde a uma parte do que é injusto no sentido amplo de 'contrário à lei'" (ARISTÓTELES, 2001,p.97).

Nesse sentido, quando Aristóteles se refere à injustiça no sentido privado, este não a relaciona com outros caracteres ruins vinculados ao indivíduo e sim com defeitos que possam ser vistos em determinadas ações humanas, quando um sujeito toma para si uma parte maior do que a que lhe é devida de um bem público. Importa frisar que a injustiça particular não traz relação com vícios particulares, restringindo-se o perímetro de ação da justiça aos aspectos político e jurídico, compreendendo o injusto como uma relação com o outro em situação de desigualdade, o que ultrapassa o sentido legal de justiça, estabelecendo estereótipos de cumpridor da lei e não cumpridor. Assim sendo, na compreensão do encontro entre a justiça com o ordenamento jurídico da sociedade percebe-se fundamentos robustos para todas as relações humanas, transpondo a mera indagação nas mentes de cada sujeito. Em detalhes, Aristóteles expressa melhor sua visão quando discorre sobre o adultério:

"Por outro lado, se um homem comete adultério pensando em obter proveito e ganha dinheiro agindo dessa forma, enquanto outro o faz impelido pelo apetite, embora perca dinheiro e sofra com o seu ato, este último deveria ser considerado intemperante e não ganancioso, e o primeiro é injusto, mas não intemperante, pois está claro que ele é injusto por querer lucrar com o seu ato. Acresce que todos os outros atos injustos são sempre atribuídos a alguma espécie particular de deficiência moral (por exemplo, o adultério à intemperança, o abandono de um companheiro em combate à covardia, a violência física à cólera); mas se um homem tira proveito de sua ação graças a um ato injusto, sua ação não é atribuída a nenhuma outra forma de maldade que não a injustiça." (ARISTÓTELES, 2001,p.97)."

O que nos leva ao entendimento de que a justiça possui ligação direta com as regras criadas para regulamentar as relações construídas dentro da sociedade, afastando relações estreitas com o setor privado, onde está presente a moral dentro das relações construídas na convivência, o que possibilita, tanto a compreensão para um direito uníssono como para a existência de uma moral privada, não componente do ordenamento jurídico.

Adiante, averiguando a teoria da justiça aristotélica, com base na ideia de que virtude e justiça são aspectos trabalhados de forma distinta, as demandas atinentes

à justiça são vistas através das relações intersubjetivas, uma vez que estas são relacionadas com itens que trazem sempre o sujeito que levou vantagem e aquele que sofreu a perda. São estes itens: honra, dinheiro, vida, dentre outros. Resta evidente que a justiça vista por Aristóteles atenta para a feição da equidade. Ou seja, um outro ponto considerável é a defesa da equidade enquanto componente fundamental nas relações construídas na comunidade política.

Frente a isso, dentro do pensamento desenvolvido em “Ética a Nicômaco”, nota-se uma procura por um fundamento de caráter universal de igualdade, com a finalidade de que bens públicos sejam distribuídos de forma equitativa para todo e qualquer cidadão da pólis, de modo que se dê origem a um sistema de cooperação fundado em uma base de princípios universais. Aristóteles conceitua equidade dentro de sua teoria de justiça:

“Já mostramos que tanto o homem como o ato injustos são ímprobos ou iníquos. Fica evidente, agora, que existe também um ponto intermediário entre as duas iniquidades existentes em cada caso. E esse ponto é a equidade, pois em cada espécie de ação em que há o mais e o menos, há também o igual. Se, então, o injusto é iníquo, o justo é equitativo, como, aliás, concordam todos. E como o igual é o ponto intermediário, o justo será o meio-termo.

Ora, igualdade implica pelo menos dois elementos. Portanto, o justo deve ser ao mesmo tempo intermediário, igual e relativo (justo para certas pessoas, por exemplo); como intermediário, deve estar entre determinados extremos (o maior e o menor); como igual, envolve duas participações iguais; e, como justo, ele o é para certas pessoas. O justo, portanto, envolve no mínimo quatro termos, pois duas são as pessoas para quem ele é de fato justo, e também duas são as coisas em que se manifesta – os objetos distribuídos. E a mesma igualdade será observada entre as pessoas e entre as coisas envolvidas, pois do mesmo modo que as últimas (as coisas envolvidas) são relacionadas entre si, as primeiras também são.

[...]

Justo é, por conseguinte, uma espécie de termo proporcional (a proporção não é uma propriedade apenas da espécie de número consistente em unidades abstratas, mas do número em geral).” (ARISTÓTELES, 2001, p.99).

Prosseguindo, torna-se claro que Aristóteles em momento algum confunde a justiça que vai de encontro ao Estado face à sociedade com o lado da virtude atinente à composição humana em si. Nesse sentido, quando se trata da noção de justiça vista no íntimo do sujeito, parte-se da teoria das virtudes. É onde se estabelecem as ações permitidas legalmente, para as quais se encontram previsões normativas tanto no sentido de estimular as virtudes como também de proibição às atitudes evitadas de vício, com o objetivo de criar seres humanos com bases

educacionais privadas boas e virtuosas. Entretanto, há uma consideração quanto à relação entre a justiça e a virtude dentro dos argumentos desenvolvidos. A justiça formulada na esfera pública não tem necessidade de observância plena sobre a figura do homem para elaborar o conceito de equidade aplicável à sociedade, podendo esta ser feita por cidadãos e não necessariamente por homens virtuosos.

Partindo desta explanação, Aristóteles discorre a respeito de determinadas espécies de justiça. A primeira forma de justiça tratada pelo filósofo é denominada justiça distributiva e traz relação com a proporcionalidade. Para tanto, antes de discorrer sobre a justiça distributiva, importa salientar o argumento que ilustra a afirmação acostada no livro V do “Ética a Nicômaco”, de que a justiça é um termo proporcional. Assim, Aristóteles afirma:

“Efetivamente, a proporção é uma igualdade de razões, e envolve no mínimo quatro termos (é evidente que a proporção descontínua envolve quatro termos, porém o mesmo ocorre com a contínua, pois ela usa um termo em duas posições e o menciona duas vezes; por exemplo ‘a linha A está para a linha B assim como a linha B está para a linha C’; a linha B, então, foi mencionada duas vezes e, por ser ela usada em duas posições, os termos proporcionais serão quatro). O justo envolve também no mínimo quatro termos, e a razão entre dois desses termos é a mesma que existe entre o outro par, pois há uma distinção equivalente entre as pessoas e as coisas. Desse modo, assim como A está para B, o termo C está para D; ou, alternando, assim como A está pra C, B está para D. Por conseguinte, também o todo mantém a mesma relação para com o todo; essa combinação é efetuada pela distribuição, e se os termos forem combinados da maneira que indicamos, teria sido efetuado justamente.” (ARISTOTELES, 2001, p.100).

Fundando-se na proporcionalidade contida no conceito de justiça, Aristóteles trata da feição distributiva da justiça naquilo que toca tanto a honra quanto a riqueza, isto é, honra corresponde aos cargos públicos, e riqueza a que é levantado pela comunidade, no sentido de riqueza material, para apontar a devida e justa repartição das honras e riquezas, no espaço da comunidade. Frente a essa proporção geométrica, quando se vislumbra uma justiça distributiva, essa se traduz numa razão entre dois elementos: sujeitos e bens produzidos, à qual tem-se a obrigação de se igualar com a razão feita dos méritos dos indivíduos, o que resultaria em uma distribuição justa, pois a razão descrita trabalha tanto com a igualdade nos bens quanto nos motivos que definem o merecimento de cada um, no instante do recebimento. Por outro lado, a injustiça aparece no momento em que duas pessoas possuem merecimentos diferentes e mesmo assim recebem o mesmo item. Outra

possibilidade seria caso os méritos de ambos fossem os mesmos e as partes de bens recebidos diferentes. A justiça distributiva, portanto, traz como característica a proporcionalidade geométrica entre a distribuição e o merecimento de cada cidadão que compõe a comunidade.

Examinando ainda mais a justiça distributiva, compreende-se que esta envolve quatro aspectos. De um lado, as duas pessoas com as quais se é justo, e de outro, as duas partes que são justas. Dentro desse entendimento, é salutar observar as condicionantes que envolvem as pessoas envolvidas em quaisquer análises, sob a geometria distributiva. Ilustrando melhor, se tenho duas pessoas desiguais, não se deve conferir a elas partes iguais. Uma forma injusta de distribuição teríamos se estivéssemos diante de pessoas iguais receptoras de partes desiguais.

Em caminhada pela teoria da justiça discutida neste tópico, deve-se observar que a injustiça somente opera caso um dos elementos que dão solidez à igualdade proporcional seja quebrado, ou seja, nesta situação o homem que acaba por receber maior parte do que lhe é devida, neste excesso, materializa a injustiça. Em virtude disso, Aristóteles destaca que a conduta justa constitui um meio-termo entre o mais e o menos. Nesse sentido, ao se adotar uma lógica matemática, deparando-se com a desigualdade entre dois homens e os respectivos bens envolvidos na situação, a distribuição justa vem justamente conferir igualdade.

Ressalte-se que essa igualdade observada pela justiça distributiva deve ser vista como um termo médio, proporcional, uma vez que esta atua junto aos sujeitos e aos bens a serem distribuídos. Deve-se, pois, ficar atento às condicionantes que cercam as situações, tanto para as que demonstram indivíduos em igualdade como em desigualdade, tendo em vista os bens a serem recebidos. Em suma, para Aristóteles, não é procedente a aplicação do princípio da igualdade de maneira isolada, visto que estamos em dados instantes evitados de injustiça frente a cidadãos desiguais em suas necessidades recebendo bens iguais. É necessário, portanto, que a igualdade esteja acompanhada da análise das diferenças propiciadas pelas variáveis econômicas, sociais e políticas. Destarte, a justiça distributiva elaborada por Aristóteles não tem como aspecto fundacional a igualdade em sua forma inquestionável. Assim sendo, para que a igualdade proporcional utilizada nesta forma de justiça se realize, é necessário a aplicação conjunta da diferença.

Em últimas considerações sobre a justiça distributiva, conclui-se que a justiça distributiva tem como alicerce uma distribuição equitativa que possibilite a construção de uma estrutura social de cooperação composta por critérios racionais que tragam um certo desprendimento de um meio termo (justiça), proveniente da sabedoria vivenciada, isto é, de uma compreensão individual essencialmente subjetiva.

Outro tipo de justiça tratada pelo pensador em destaque é a justiça corretiva. Porém, antes de discorrer a respeito dessa forma de justiça, vale mencionar uma consideração introdutória feita pelo próprio Aristóteles:

“A outra espécie de justiça é a corretiva, que tanto surge nas transações voluntárias como nas involuntárias. Esta forma do justo tem um caráter diferente da primeira, pois a justiça que distribui bens públicos está sempre de acordo com a proporção mencionada acima (também quando se trata de distribuir os fundos comuns de uma sociedade, ela se fará conforme à mesma razão que se observa entre os fundos trazidos para um negócio pelos diferentes sócios); a injustiça contrária a esta espécie de justiça é a que viola esta proporção. Mas a justiça nas transações entre um homem e outro é efetivamente uma espécie de igualdade, e a injustiça nessas relações é uma espécie de desigualdade, todavia não de acordo com a espécie de proporção que citamos, e sim de acordo com uma proporção aritmética. Com efeito, é indiferente que um homem bom tenha lesado um homem mau, ou contrário, e nem se é um homem bom ou mau que comete o adultério; a lei considera apenas o caráter distintivo do delito e trata as partes como iguais, perguntando apenas se uma comete e a outra sofre injustiça, se uma é autora e a outra é a vítima do delito.” (ARISTÓTELES, 2001, p.101).

Adiante, ao debruçar-se sobre o livro V de “Ética a Nicômaco”, e fazendo a leitura do trecho acima mencionado, resta claro que a justiça corretiva tem seu nascimento fixado a partir de uma razão corretiva vista sobre as relações voluntárias ou não na esfera privada, dentro das perspectivas contratuais ou penais. Por essa razão, não se pode entender que a igualdade proporcional vista de forma concreta na justiça distributiva será utilizada também neste instante. É preciso dizer desta forma que a justiça corretiva busca aferir as relações de perda e ganho sem considerar a subjetividade dos envolvidos. Outra questão relevante à justiça corretiva é a figura do juiz. Desse modo, quando o magistrado está diante de situações de desigualdade, um de seus objetivos será o de igualar as partes por meio da pena, quando se tratar de demanda criminal. Quanto à ilustração do que o juiz representa na justiça corretiva, vejamos:

“Eis porque, quando ocorrem disputas, as pessoas recorrem ao juiz. Recorrer ao juiz é recorrer à justiça, pois a natureza do juiz é ser uma espécie de justiça animada, e as pessoas procuram o juiz como um intermediário, e em algumas cidades-Estado os juizes são chamados de mediadores, na convicção de que, se os litigantes conseguirem o meio-termo, obterão o que é justo. Portanto, justo é um meio-termo, já que o juiz o é.” (ARISTÓTELES, 2001, p.102).

Ato seguido, para Aristóteles, quando se trata de justiça corretiva, depara-se com as relações de perda e ganho, com a intermediação feita pelo magistrado dentro de uma relação jurídica estabelecida entre litigantes, os quais, perante o Poder Judiciário, têm como fim encontrar o meio-termo. Este meio-termo é a definição da igualdade, objeto da justiça corretiva por justamente ter a capacidade de conferir solução ou amenizar o conflito. Pela razão do que o juiz representa entre os litigantes, qual seja, uma espécie de meio-termo, é que podemos entender que o igual visto dentro da ótica corretiva é o que se pode denominar intermediário. O intermédio, neste caso, seria entre a perda e o ganho.

Esclarecendo ainda mais, Aristóteles nos ensina que o igual buscado em seara corretiva é um meio-termo contido entre o maior e o menor de maneira aritmética. A partir disso, o autor da teoria em comento traz o panorama completo visto pela justiça corretiva:

“O igual é o meio-termo entre a linha maior e a linha menor, de acordo com a proporção aritmética, e essa é a origem do termo *dikaion* (justo), em razão de ser uma divisão em duas partes iguais (*dikha*), como se devesse ser entendida como *dikaion*, e um *díkastés* (juiz) é aquele que divide ao meio (*dikhastés*). Com efeito, quando alguma coisa é subtraída de um de dois segmentos iguais e acrescentada ao outro, este outro excede o primeiro pelo dobro da parte subtraída, já que, se o que foi subtraído de um segmento não fosse acrescentado ao outro, a diferença seria de um só. Portanto, o maior excede o meio-termo somente em uma parte, e o meio-termo excede aquele do qual foi subtraído a parte em somente uma parte. Isso nos demonstra que devemos tanto subtrair do que tem mais como acrescentar ao que tem menos; e a este último devemos acrescentar a quantidade pela qual o meio-termo o excede, e subtrair do maior o seu excesso em relação ao meio-termo.” (ARISTÓTELES, 2001, p.102).

Ao adentrar no âmbito das relações construídas pelas ações propostas ao judiciário da sociedade, observa-se um critério que tornará a justiça corretiva justa não somente em seu resultado visto no texto discorrido pela sentença, mas também no instrumento de ação utilizado pelos litigantes. Nesse sentido, para que uma ação possa ser vista como justa, ela deve estabelecer uma relação entre privados que seja vista como equidistante.

Em tom mais esclarecedor, a mediação feita pelo juiz deverá ser justa, não pendendo para lado algum. Dentro da perspectiva lançada pela equidistância pregada entre as partes diante do juiz e sua mediação, o filósofo grego ainda cuida da justiça não como uma virtude, mas sim como direito, capaz de estabelecer os limites precisos entre moral e normatividade. Até por isso, após se compreender a existência de partes, demanda judicial, mediador equidistante e sua tarefa restituidora de igualdade e do equilíbrio, podemos compreender que a justiça corretiva tem como nascedouro os tribunais estabelecidos na sociedade, evitando-se sempre a confusão entre justiça distributiva e justiça corretiva. Cabe lembrar que a primeira faz uso de uma proporção baseada em uma igualdade de razões, enquanto a outra traz uma proporção aritmética.

Permanecendo no que se refere ao uso desta proporção aritmética, esta tem como finalidade realizar a equalização dos sujeitos dentro de suas relações, haja vista que todos são considerados iguais diante da lei, a qual sempre disponibiliza para os indivíduos um ponto igualitário, no tocante à dinâmica entre o ganho e a perda, nas relações voluntárias e involuntárias. Resta claro que a justiça corretiva, fazendo uso da igualdade aritmética, visa corrigir os erros feitos na justiça distributiva, mas também os ocorridos em circunstâncias tanto criminosas como contratuais. De forma clara, partindo da concepção de que a justiça corretiva nasce dos tribunais, esta se faz no cumprimento das normas do direito, não somente em sua atuação própria, mas também em casos relativos aos ditames legais no bojo da justiça distributiva. Outro ponto que compõe a teoria da justiça de Aristóteles é a reciprocidade. Sobre esse tópico, o filósofo faz a seguinte ponderação:

“Algumas pessoas pensam que a reciprocidade é justa sem qualquer reserva, como dizem os pitagóricos, que assim definem a justiça. Mas “reciprocidade” não se identifica nem com a justiça distributiva nem com a corretiva, embora as pessoas pretendam que a justiça do próprio Radamanto tenha significado: “Se alguém sofrer o mesmo que fez, então a devida justiça terá sido feita.”

Efetivamente, em muitos casos a reciprocidade não se coaduna com a justiça corretiva. Por exemplo, se uma autoridade fere alguém, não deve ser ferida em represália, mas se uma pessoa qualquer fere uma autoridade, não apenas deve ser ferida, como também punida. Além disso, há uma grande diferença entre um ato voluntário e um ato involuntário, mas nas transações de troca essa espécie de justiça não produz a união dos homens, pois a reciprocidade deve fazer-se de acordo com a proporção e não na base de uma retribuição exatamente igual, e é pela retribuição proporcional que a cidade se mantém unida. Os homens procuram retribuir o mal com o mal (e se podem fazê-lo, sentem-se reduzidos à condição de escravos), e o bem

com o bem (e se não podem fazê-lo não haverá troca, e é pela troca que eles se mantêm unidos).” (ARISTOTELES, 2001, p.103).

Dessa forma, ele deixa claro que a reciprocidade, em sua plenitude, não se faz presente em nenhuma das formas de justo descritas. Assim, tal como a igualdade necessita da ponderação feita pela proporção, a reciprocidade não é diferente. Com isso, quando se refere à reciprocidade, não há de se remeter à ideia de retribuição igualitária. Caso fosse, seria permitido a conduta ruim ser penalizada por uma igual. Em suma, caracteres como represália e retribuição absoluta não compõem a ideia aristotélica de reciprocidade. Dessa forma, para se compreender melhor o que significa reciprocidade dentro da teoria da justiça, vale remeter-se à ideia de bens e de como a procura por estes funciona, dentro da perspectiva dos atos voluntários.

A respeito dos bens, existe o entendimento de que estes devem ser aferidos através de uma única forma. Esta, por sua vez, nada mais é que a procura de um bem por outro em mãos diferentes. A procura se materializa nas relações voluntárias que caracterizam as trocas de um bem por outro, por meio da moeda, que precifica os itens. As valorações monetárias trazem essa finalidade de realizar a reciprocidade desenhada anteriormente. Isso ocorre porque o dinheiro torna uniformes os produtos elaborados de forma diferente. No fim das contas, o aspecto monetário dentro da sociedade trabalha como mediador na relação excesso x deficiência, conferindo igualdade às transações comerciais. Essa forma de lidar com as transações comerciais, com uso de dinheiro, simbolizando a procura, demonstra o quão é preciso que haja um padrão nas transações voluntárias feitas no mercado. Esse padrão significa justiça, exposta nas demandas dos itens dispostos. A respeito dessa dinâmica que envolve o dinheiro, dentro da perspectiva aristotélica, vejamos:

“O dinheiro também é, de certa forma, a nossa garantia quanto às trocas futuras; se não necessitamos de alguma coisa agora, ele assegura a realização da troca quando tal coisa venha a fazer-se necessária; com efeito, o dinheiro garante a possibilidade de obter o que queremos em troca do dinheiro. Mas com o dinheiro ocorre a mesma coisa que com os bens: ele não tem sempre o mesmo valor; porém, tende a ser mais estável. Por isso, é necessário que todos os bens tenham um preço estipulado, pois assim haverá sempre troca e, conseqüentemente, associação entre os homens.

Dessa forma, agindo o dinheiro como uma medida, ele torna os bens comensuráveis e os equipara entre si; e não haveria associação se não houvesse troca, nem troca se não houvesse igualdade, nem igualdade se

não houvesse comensurabilidade. Na verdade, é impossível que coisas tão diferentes entre si se tornem comensuráveis, mas com referência à procura elas podem tornar-se comensuráveis em grau suficiente. Deve haver, portanto, uma unidade, e esta deve ser estabelecida mediante acordo (por isso ela chama dinheiro) é ele que torna todas as coisas comensuráveis, uma vez que todas são medidas pelo dinheiro.” (ARISTÓTELES,2001, p.105).

Para Aristóteles, dentro do bojo da justiça corretiva pode-se compreender que a justiça se realiza dentro de um procedimento marcado por uma competência econômica, em que é nítido não haver a ideia de bem livre do procedimento de troca trabalhada no comércio. Face a isso, a teoria da justiça, ao ser vista no âmbito público, acaba por guardar a liberdade que permeia os sujeitos e suas respectivas associações, conservando ainda o entendimento de que a justiça representa o meio-termo nas diversas situações apresentadas, tanto no seio da justiça corretiva como no da distributiva, por exercer o papel de intermediária, seja nos tribunais, seja na disposição dos bens. Para tanto, Aristóteles mantém sua definição de justiça como uma ação que parte de um ponto intermediário ao afirmar:

“Assim, definimos o justo e o injusto. É evidente que, feita a diferenciação um do outro, a ação justa é intermediária entre o agir injustamente e o ser tratado injustamente, pois um deles é ter demais e o outro é ter muito pouco. A justiça é uma espécie de meio-termo, mas não no mesmo sentido que as outras virtudes, e sim porque ela se relaciona com uma quantia ou quantidade intermediária, ao passo que a injustiça se relaciona com os extremos.” (ARISTÓTELES, 2001,p.106).

Para que essa delimitação distinta das demais virtudes éticas seja feita,Aristóteles trabalha com a definição de que justiça é uma medida entre os extremos cometer uma injustiça e ser vítima de injustiça. Ou seja, a justiça significa um ponto médio e a injustiça se faz nos extremos, distanciando-a das outras virtudes éticas.Ao se firmareste conceito, quando notamos que a injustiça se localiza nos pontos extremos e que a justiça tem relação estreita com o que é médio, ou seja, quando se relaciona o conceito de justiça com a ideia de ponto médio e a sua qualidade de ser médio, concebe-se a justiça alinhada à equidade. Em virtude disso, compreende-se que a justiça se relaciona diretamente com a igualdade nos três sentidos vistos: proporção, aritmética e reciprocidade. Dessa forma, a justiça alinhada com a equidade no esboço distributivo é vista na proporcionalidade. Já a equidade exposta, nas relações privadas se mostra no aritmético, enquanto no comércio tem-se a presença da reciprocidade.

Prosseguindo com o raciocínio, convém dar seguimento a outros pontos relevantes. Outra feição de justo é a face política. Neste ensejo, Aristóteles afirma:

“A justiça política é em parte natural e em parte legal. A parte natural é aquela que tem a mesma força em todos os lugares e não existe por pensarem os homens deste ou daquele modo. A legal é o que de início pode ser determinado indiferentemente, mas deixa de sê-lo depois que foi estabelecido (por exemplo, que o resgate de um prisioneiro seja de uma mina, ou que deve ser sacrificado um bode e não duas ovelhas), e também todas as leis promulgadas para casos particulares (como a que mandava oferecer sacrifícios em honra de Brásidas), e as prescrições dos decretos.” (ARISTÓTELES, 2001, p.108).

Aristóteles, em seguida, presta relevante esclarecimento no sentido de se observar a justiça por uma única face:

“Algumas pessoas pensam que toda justiça é desta espécie, porque as coisas que existem por natureza são imutáveis e em toda parte têm a mesma força (como fogo que arde aqui e na Pérsia), ao passo que essas pessoas observam alterações nas coisas reconhecidas como justas. Isso, porém, não é verdadeiro de modo absoluto mas apenas em certo sentido; para os deuses talvez não seja verdadeiro de modo algum, mas para nós existe algo que é justo mesmo por natureza, embora seja mutável. De qualquer modo, existe uma justiça por natureza e outra por convenção.” (ARISTÓTELES, 2001, p.108).

A tarefa desta feição política é cuidar das relações estabelecidas na justiça pública, entre os sujeitos vistos como iguais e livres, construtores de uma vida em sociedade, onde se almeja o contentamento de quaisquer necessidades para que se alcance a autonomia. Esta justiça se faz presente nas relações de cunho social, político e econômico visando a autonomia coletiva e conseqüentemente dos sujeitos livres e de igualdade nos dois sentidos aristotélicos: aritmético e proporcional. A justiça política guarda relação com o ordenamento normativo, haja vista ser esta feição de justo possível tão somente nas relações feitas entre sujeitos iguais e livres, com suas ações submetidas à norma, que tem como objeto sempre a definição legal do justo e do injusto, com atenção às ações de cada cidadão, no que diz respeito ao injusto.

Resta claro que a lei tem um espaço central na sociedade desenhada por Aristóteles. Esse papel de destaque se deve à padronização de conduta descrita pela lei. Ou seja, o sujeito pega para si maior fatia do que lhe é devida, uma conduta injusta. A lei é soberana tanto para os administrados quanto para o governante, para que não se crie uma ordem a partir da ação individual. Logo a liberdade e a

igualdade são vistas pela lei e não pelo sujeito. Subsistindo na justiça política, essa traz diferença quanto ao justo presente no ambiente privado de cada cidadão. Essa diferença consiste na não ocorrência da justiça construída pela norma que vigora na comunidade dentro do ambiente privado de cada cidadão.

Passo à frente, no seio da análise feita sobre justiça política existe uma subdivisão que explana as partes que compõem a justiça política. De um lado, a justiça natural, e do outro, a justiça legal. A primeira parte é a natural, de caráter universal e validade autônoma, da aceitação dos cidadãos da sociedade ou qualquer força conferida pelo poder político de feição normativa, logo puramente moral. Diferente desta, tem-se a parte legal, que é convencional, fruto de uma discussão feita pela própria comunidade e concebida pelo entendimento desta alinhado à figura da autoridade política, um poder capaz de conferir efetividade à norma. A polêmica em torno destas partes que compõem a justiça política se encontra em dois pontos: o primeiro é a admissão em haver um formato além do aspecto legal, capaz de definir a conduta como sendo justa ou injusta, e o segundo ponto trata da imutabilidade da justiça natural.

No tocante ao ponto que afirma não ser possível ter, além da parte legal como definidora das concepções de justo ou injusto, a parte natural também com este mesmo papel, importa uma observação. De plano, é de conhecimento incontestável que a análise destes dois itens (justo e injusto) é circunstancial. Dessa maneira, dadas condutas são vistas de forma natural como justas ou injustas, sem que dependam de uma visão legal. A título de ilustração, o ato de roubar é compreendido como injusto, independente de uma norma estabelecida que coíba essa ação, tendo em vista que o gesto de subtrair é visto como injusto por atingir um bem protegido socialmente, qual seja, a propriedade privada, sob a rubrica do princípio que não se deve roubar, destinando-se a proteger o bem que é a propriedade.

Entende-se, portanto, que não há que se discutir sobre se a existência de um anula o outro. Estes coexistem, justiça natural e legal. Nesse sentido, há uma relação entre as partes. Pois os homens que exercem o papel de legislador editam normas tendo como base o que consideram justo e não apenas isso, o indivíduo também age conforme entende ser o bem. Em outro espaço, há o segundo ponto da discussão no âmbito da justiça política, que é a mutabilidade da justiça natural. A afirmativa de que tudo aquilo que é natural não se modifica, como se mostra em alguns elementos naturais, não se deve estender, uma vez que as visões de cada

indivíduo se modificam de acordo com o passar do tempo e da forma como as situações cotidianas se apresentam. Corroborando com isso, Aristóteles afirma:

“Percebe-se claramente qual é a espécie de coisas entre as que são capazes de ser de outro modo, que são como são por natureza, e quais não o são por natureza mas sim por lei e convenção, não obstante ambas sejam igualmente mutáveis. E em todas as outras coisas se pode aplicar a mesma distinção: por natureza, a mão direita é mais forte, porém é possível que qualquer pessoa possa vir a se tornar ambidestra.” (ARISTOTELES, 2001, p.109).

Em prosseguimento, outra observação relevante feita pelo filósofo trata da distinção entre injustiça e o injusto. Nessa direção, de um lado se tem a ideia injusta, e do outro, a conduta humana que confere realidade, o ato injusto. Sendo assim, enquanto não ocorre o atropelamento na voluntariedade e moralidade do indivíduo, define-se como injusto por estar apenas na esfera da cogitação. A partir do instante em que ocorre, opera-se a injustiça. O mesmo se pode afirmar em relação ao justo e à justiça, ou seja, não apenas se passará pela fase de cogitação e moral do sujeito, como também, em caso de ameaça, o indivíduo deverá recorrer aos procedimentos definidos pela parte legal.

Quando se aponta essa distinção entre ambos é para restar claro que a parte legal e a parte natural da justiça política não são independentes entre si. Ao contrário, estas se complementam. Basta ver que, como narrado anteriormente, existem determinados atos que não necessitam de uma previsão da parte legal, por serem vistos naturalmente como injustos, e, diante desse entendimento, insurge a previsão legal, em função do bem comum, para coibir quaisquer condutas que tornem reais questões entendidas naturalmente como injustas. Corroborando o raciocínio acima, Aristóteles afirma:

“Há uma diferença entre o ato de injustiça e o que é injusto, e entre o ato de justiça e o que é justo. Uma coisa é injusta por natureza ou por lei; e essa mesma coisa, depois que alguém a faz, é um ato de injustiça; mas antes de ser praticada é apenas injusta. E o mesmo se aplica em relação ao ato de justiça (embora a expressão geralmente usada seja ‘ação justa’, e ‘ato de justiça’ se aplique à correção de um ato de injustiça).” (ARISTOTELES, 2001, p.109).

Aristóteles aproveita o ensejo e traz observações quanto a outro aspecto que é a intencionalidade, construindo uma visão mais exata do justo versus o injusto:

“Sendo os atos justos e injustos aqueles que descrevemos, um homem age de maneira justa ou injusta sempre que pratica tais atos voluntariamente. Quando os pratica involuntariamente, ele não age nem injusta nem justamente, a não ser por acidente (ou seja, fazendo coisas que resultem em justiças e injustiças). E o que determina se um ato é justo ou injusto é o caráter voluntário ou involuntário do ato; quando ele é voluntário, é censurado, e pela mesma razão se torna um ato de injustiça, de tal forma que haverá coisas que são injustas, sem que no entanto sejam atos de injustiça, se a voluntariedade também não estiver presente. Como já disse, por voluntário quero significar tudo aquilo que um homem tem o poder de fazer e que faz com conhecimento de causa, isto é, sem ignorar qual a pessoa afetada por seu ato, qual o instrumento usado, e qual o fim a ser alcançada (por exemplo, em quem está batendo, com que objeto, e para que fim); além disso, nenhum desses atos deve ser acidental nem forçado (por exemplo, se A pega a mão de B e com ela bate em C, B não agiu voluntariamente, pois a execução do ato não dependia dele).” (ARISTOTELES,2001, p.110).

Dando continuidade, Aristóteles aproveita para frisar que o justo e o injusto também podem ter como nascedouro a ação acidental, sem que isso os descaracterize:

“Mas quer no caso dos atos justos, quer no dos injustos, a injustiça ou justiça pode ser apenas acidental; com efeito, pode ocorrer que um homem restitua involuntariamente ou por medo um valor do qual era depositário, e nesse caso não se deve dizer que ele praticou um ato de justiça ou que agiu justamente, a não ser de modo acidental. Da mesma forma, aquele que sob coação e contra sua vontade deixa de restituir um valor de que era depositário, agiu injustamente e cometeu um ato de injustiça, mas apenas acidentalmente.” (ARISTOTELES,2001, p.110).

Em ponto à frente, as condutas de cada indivíduo também são fruto de deliberação, deixando claro que certos atos são por escolha, por haver deliberação prévia, e outros, não, sempre relacionando com o resultado e o desejo do agente, compreendendo a relação do vício nas ações injustas:

“Entre os atos voluntários, alguns praticamos após deliberar, e os que praticamos sem prévia deliberação são os não por escolha. Há, portanto, três espécies de danos nas transações entre as pessoas. Os que são infligidos por ignorância são enganos quando a pessoa afetada pelo ato, o próprio ato, o instrumento ou o fim a ser alcançado são diferentes do que o agente imagina; ou o agente pensou que não ia atingir ninguém, ou que não ia atingir com determinado objeto, ou que não estava atingindo determinada pessoa, ou que não a estava atingindo pretendendo certo resultado, mas aconteceu algo que não esperava (por exemplo, se atirou algo não com propósito de ferir, mas apenas de chamar a atenção da pessoa, ou se a pessoa atingida ou o objeto atirado não eram os que ele supunha). Assim quando o dano ocorre contrariando o que era razoável esperar, trata-se de um infortúnio. Quando não é contrário a uma expectativa razoável, mas tampouco implica vício, é um engano (com efeito o agente comete um engano quando a falta procede dele porém é vítima de um acidente quando a causa é exterior a ele). Quando age com conhecimento do que faz, mas

sem deliberação prévia, é um ato de injustiça; por exemplo, os que se originam da cólera ou de outras paixões necessárias ou naturais ao homem. De fato, quando os seus atos são atos de injustiça, mas isso não quer dizer que os agentes sejam necessariamente injustos ou malvados, pois o dano não se deve ao vício. Quando, porém, um homem age por escolha, é um homem injusto e vicioso.” (ARISTOTELES,2001, p.110).

Aproximando do fechamento da teoria da justiça aristotélica, um de seus aspectos componentes é a tarefa exercida pela equidade e como esta se relaciona com a ideia de justiça. Assim, Aristóteles descreve com precisão:

“O assunto que vem a seguir é a equidade e o equitativo, e suas relações com a justiça e o justo respectivamente. Com efeito, a justiça e a equidade não parecem ser absolutamente idênticas, nem ser especificamente diferentes. Às vezes louvamos o que é equitativo e o homem equitativo (e até aplicamos esse termo à guisa de louvor, mesmo em relação a outras virtudes, querendo significar com ‘mais equitativo’ que uma coisa é melhor); e às vezes, pensando bem, nos parece estranho que o equitativo, apesar de não se identificar com o justo, seja ainda assim digno de louvor; de fato, se o justo e o equitativo são diferentes, um deles não é bom, mas se são ambos bons, não de ser a mesma coisa.

São estas então, aproximadamente, as considerações que estão na origem do problema que diz respeito ao equitativo. Em certo sentido, todas elas são corretas e não se contradizem, pois o equitativo, embora seja superior a uma simples espécie de justiça, é justo em si mesmo, e não é como coisa de classe diferente que é melhor do que justo. Portanto, a mesma coisa é justa e equitativa, embora, a equidade seja superior.” (ARISTOTELES,2001, p.115).

Seguidamente, Aristóteles compreende que equidade e justiça não estão distantes e sim próximos, visto que a própria equidade é um fim da justiça, seja nos moldes aritméticos ou proporcionais. Entretanto, é evidente que esta proximidade não faz da equidade e da justiça coisas idênticas. Uma diferença que se deve observar é que a equidade traz uma correção à justiça legal, tendo em vista a impossibilidade da norma em abranger todas as possibilidades que surgem na sociedade; assim sendo, enquanto a justiça traz relação com os princípios, a equidade tem embasamento na universalidade da norma. Outra observação a respeito deste tema é que a equidade também deve ser vista como uma virtude, em que o indivíduo, ao notar uma desigualdade, toma uma postura para a sua correção. Resta claro que a equidade soma a justiça como uma correção às imperfeições do ordenamento. Ou seja, a equidade no sentido aristotélico é uma aproximação entre a norma genérica e a particularidade de cada sujeito.

Em turno próximo, Rawls demonstra o papel da equidade na sua teoria, desta vez, não pautada em uma norma universal e sim numa situação hipotética e

edificadora da sociedade, para que esta seja fundada. Logo, o aspecto corretivo da equidade em relação à norma narrada por Aristóteles é diferente da visão rawlsiana, pois esta visão compreende a equidade como elemento que compõe o justo que impera na sociedade almejada. Diante disso, segue o ensinamento:

“Dadas as circunstâncias da posição original, a simetria das relações de todos para com todos os demais, essa situação inicial é equitativa entre os indivíduos tidos como pessoas morais, isto é, como seres racionais com objetivos próprios e capacitados, presumirei, para ter um senso de justiça. A posição original é, pode-se dizer, o status quo apropriado e, assim, os consensos fundamentais alcançados nela são equitativos. Isso explica a adequação da expressão ‘justiça como equidade’: ela expressa a ideia de que os princípios da justiça são definidos por acordo em uma situação inicial que é equitativa. A expressão não significa que os conceitos de justiça e equidade sejam idênticos, da mesma forma que a expressão ‘poesia como metáfora’ não significa que os conceitos de poesia e metáfora sejam idênticos.” (RAWLS,2016, p.15).

Nesses termos, a partir das definições de Rawls e Aristóteles, a equidade é tanto uma situação inicial, em que os indivíduos estão em plena paridade de posicionamento e, com isso, dentro de discussões sobre princípios em sede de uma assembleia constituinte elaboram o conceito de justo, princípios e constituição à luz da equidade, como também pode insurgir em uma veia reparadora, frente a impossibilidade da norma em ter pleno alcance. Afirma-se, portanto, que tanto Rawls quanto Aristóteles guardam certa proximidade, tendo em vista que ambos trabalham com as concepções de cidadão e justiça próximos um do outro. Não sendo objetivo desta dissertação confirmar todo o campo de influência na teoria de Rawls. Sendo assim, a visão aristotélica enriquece a pesquisa e traz um outro panorama de equidade.

1.4. A visão rawlsiana de norma fundamental

Como forma de estabelecer base segura nesta pesquisa, entre a teoria da justiça de Rawls e sua aplicabilidade no espaço tributário convém estabelecer caminho pela via constitucional do direito. Em virtude disso, dentro da teoria compreendida, ao versar sobre justiça, é possível encontrar nela elementos que estabeleçam contornos de uma constituição. Dentro da posição original, tem-se a discussão sobre os princípios de justiça para a construção da estrutura básica. Em

termos mais claros, nesta discussão busca-se a compreensão de justiça social, baseada nos princípios. Essa estrutura básica, por sua vez, é a forma pela qual as instituições sociais fazem tanto a distribuição de direitos e deveres fundamentais como também a divisão das vantagens provenientes da cooperação social. Esta estrutura básica, traz como um de seus objetos a própria constituição, que representa importante funcionalidade no cenário rawlsiano.

Neste sentido, a constituição e às disposições sociais e econômicas advindas dessa distribuição de vantagens, fruto da cooperação social, ambas estão relacionadas à estrutura básica na qualidade de instituições sociais. Rawls ainda expõe em sua obra outras formas institucionais, tais como: abrigo jurídico às liberdades de pensamento e consciência, organização da economia, propriedade privada, entre outros. Na teoria rawlsiana, a constituição não é objeto do acordo inicial discutido dentro da posição original sob o véu da ignorância. O objeto deste acordo é a concepção de justiça social, descrita nos princípios para a estrutura básica da sociedade.

O espaço ocupado por ela é como objeto da justiça, com a responsabilidade de distribuição de direitos e deveres fundamentais. Dessa maneira, a justiça como equidade traz o entendimento de que o acordo inicial visa à justiça. A seu turno, a justiça objetiva a estrutura básica e compreende a constituição como uma instituição social que trabalha com direitos e deveres. Assim, o acordo inicial tem a justiça como objeto, a justiça traz como objeto a estrutura básica e, por fim, vem a constituição como uma das instituições sociais.

John Rawls conceitua assim constituição, estabelecendo que esta é exteriorização do poder constituinte, na qualidade de poder proveniente do povo, com a finalidade de estabelecer um regime, materializando-se dessa forma um marco regulatório do poder ordinário. A compreensão da norma fundamental, dentro da teoria da justiça em estudo, está relacionada à ideia de quatro estágios. O condutor dessas etapas é a escolha e aplicação dos princípios de justiça. Quanto a esses princípios, Rawls aponta:

“A ideia norteadora é que os princípios da justiça para a estrutura básica da sociedade são o objeto do consenso original. São princípios que pessoas livres e racionais, preocupadas em promover seus próprios interesses, aceitariam numa posição inicial de igualdade como definidores dos termos fundamentais de sua associação. Esses princípios devem regular todos os acordos subsequentes; especificam os tipos de cooperação social que se

podem assumir e as formas de governo que se podem estabelecer. A essa maneira de considerar os princípios da justiça chamarei de justiça como equidade.”(RAWLS, 1997, p.202)

Ainda que os princípios sejam os condutores da composição final da sociedade bem ordenada, almejada por Rawls em sua teoria, estes, em sua essência, nada mais são do que limites éticos ao poder constituinte originário, responsável pela elaboração da Constituição. Dessa forma, o percurso constitutivo da Constituição está exposto no raciocínio do filósofo norte-americano:

“Na primeira etapa, na posição original, os princípios são escolhidos, após o que as partes na posição original se reúnem numa assembleia constituinte, na qual decidem sobre a justiça das formas políticas e escolhem uma Constituição. Esta é a segunda etapa, em que se estabelecem claramente os direitos e liberdades fundamentais. A partir de então é possível legislar - fazer leis que dizem respeito à estrutura econômica e social da sociedade: é a terceira etapa, em que se trata da justiça das leis e das políticas econômicas e sociais. Quando esta se completa, já só nos resta, na quarta etapa, a aplicação das regras pelos juízes e outras autoridades.” (RAWLS, 1997,p.212).

Igor Ascarelli Castro de Andrade sintetiza bem os estágios propostos por Rawls:

“Como eu dizia há pouco, as partes na posição original poderiam aplicar diretamente os princípios da justiça às situações problemáticas e essa possibilidade é compatível com a ideia de equilíbrio refletido contida na teoria. Isso é assim porque o equilíbrio refletido atua procurando adequação em diversos graus de generalidade e particularidade, não obstante a possibilidade permanente de revisão. Rawls sugere, no entanto, que a avaliação dessas pretensões não é tão simples assim. Para mostrar isso, ele propõe que as complicações inerentes a essa avaliação possam ser enfrentadas por meio de um esquema. Em outras palavras, Rawls propõe que a concretização dos princípios seja visualizada em estágios intermediários, cada um deles representando um ponto apropriado de vista para que certos tipos de questões sejam considerados. O esquema de avaliação é composto por quatro estágios: o estágio da posição original, o estágio da convenção constitucional, o estágio legislativo e o estágio da aplicação de regras a casos particulares por juízes e administradores. A constituição, portanto, aparece como a segunda instância no que o autor chama e ‘a sequência de quatro estágios’ [the four- stagesequence].” (DE ANDRADE, 2017, p.64).

Rawls constrói a ideia de um procedimento durante toda elaboração da sociedade, e a constituição é um componente. Dentro do procedimento narrado acima, é possível encontrar o formato de uma convenção constituinte, a qual é obediente aos princípios de justiça que trabalham com a ideia de direitos

fundamentais. Tais princípios influenciam diretamente na composição de um sistema de escolha dos governantes e dos poderes constitucionais. Dentro desse percurso, não estão presentes elementos de um poder constituinte tradicional, basta ver que a constituição insurge para materializar os princípios discutidos na posição original e não para aplicar diretamente os direitos naturais.

Esses espaços bem definidos pelos quatro estágios possuem algumas motivações, dentre as quais vale ressaltar a escolha dos princípios postos na primeira etapa. Rawls entende que uma vez escolhidos os princípios de justiça social, surge a composição de um padrão independente avaliativo sobre as instituições sociais, conferindo, dessa maneira, justiça à constituição fruto da segunda etapa. Em tal passo, conhecido como convenção constitucional, encontram-se mais informações, as quais não estavam presentes na posição original, sob o véu da ignorância. Por tudo exposto, os constituintes, no momento da confecção do texto constitucional, têm o dever de plantear a sistemática dos poderes constitucionais, de direitos fundamentais, de acordo com a justiça, concepção definida em primeiro momento.

Em sua obra “Uma teoria da justiça”, Rawls ainda deixa claro que nesta sequênciade quatro estágios também deve ser compreendido que a constituição não se coloca apenas como uma instituição que distribui direitos e deveres fundamentais. Ao mesmo tempo, se coloca hierarquicamente acima das demais normas componentes da legislação, que vêm em seguida à formação da constituição. Assim o autor afirma:

“Suponho que, na estruturação de uma constituição justa, os dois princípios de justiça já escolhidos definem um padrão independente para o resultado desejado. Se não existir esse padrão, o problema do molde constitucional não está bem apresentado, pois essa decisão é tomada passando-se em revista as constituições justas viáveis (apresentadas, digamos, numa lista fundamentada na teoria social) e procurando-se o molde que, em tais circunstâncias, provavelmente resultará em arranjos sociais justos e efetivos. Neste ponto, atingimos o estágio legislativo, para dar o próximo passo na sequência. A justiça das leis e das políticas deve ser avaliada dessa perspectiva. Os projetos de lei são julgados do ponto de vista de um legislador representativo que, como sempre, não tem conhecimento de particularidades sobre si mesmo. O arcabouço legislativo deve atender não só aos princípios de justiça, mas a quaisquer limites impostos pela constituição. Por meio desses movimentos para frente e para trás entre os estágios da legislatura e da convenção constituinte, encontra-se a melhor constituição.” (RAWLS, 2016, p.243).

Em conclusão ao presente item, entende-se que dentro deste procedimento para construção da sociedade bem ordenada rawlsiana, a constituição se faz uma instituição de suma relevância por conferir ordem e segurança jurídica dentro do ordenamento construído na fase de legislatura, justamente porque Rawls, em sua teoria, também valoriza a ideia de hierarquia normativa, formada de maneira implícita.

2. TRIBUTAÇÃO

Após discorrer a respeito da “Teoria da Justiça” de John Rawls, compreendendo seus componentes, tais como equidade, os princípios da igualdade e da diferença, o caráter procedimental presente na elaboração da sociedade, entre outros, para que se estabeleça a aplicação entre a teoria da justiça rawlsiana e direito tributário, compete passar por pontos técnicos como: sistema tributário brasileiro, o caráter essencial que existe por trás do tributo e, por fim, a justiça tributária segundo os termos rawlsianos.

2.1. Sistema tributário brasileiro

Ao explorar o sistema tributário brasileiro como parte do aspecto técnico da tributação objeto deste capítulo, pretende-se discorrer sobre o corpo normativo em que as relações tributárias são fundadas e, com isso, delimitar o espaço do ordenamento pátrio em que a teoria rawlsiana compreenderá o elemento justo. Conferindo um panorama geral ao cenário tributário, em tempos mais longínquos, recorre-se as palavras proferidas Ricardo Varsano, detalha a transição entre Império e República:

“A República brasileira herdou do Império boa parte da estrutura tributária que esteve em vigor até a década de 30. Sendo a economia eminentemente agrícola e extremamente aberta, a principal fonte de receitas públicas durante o Império era o comércio exterior, particularmente o imposto de importação que, em alguns exercícios, chegou a corresponder a cerca de 2/3 da receita pública. Às vésperas da proclamação da República este imposto era responsável por aproximadamente metade da receita total do governo. A Constituição de 24 de fevereiro de 1891 adotou, sem maiores modificações, a composição do sistema tributário existente ao final do Império. Porém, tendo em vista a adoção do regime federativo, era necessário dotar os estados e municípios de receitas que lhes permitissem a autonomia financeira. Foi adotado o regime de separação de fontes tributárias, sendo discriminados os impostos de competência exclusiva da União e dos estados. Ao governo central couberam privativamente o imposto de importação, os direitos de entrada, saída e estadia de navios, taxas de selo e taxas de correios e telégrafos federais; aos estados, foi concedida a competência exclusiva para decretar impostos sobre a exportação, sobre imóveis rurais e urbanos, sobre a transmissão de propriedades e sobre indústrias e profissões, além de taxas de selo e contribuições concernentes a seus correios e telégrafos. Quanto aos municípios, ficaram os estados encarregados de fixar os impostos municipais de forma a assegurar-lhes a autonomia. Além disto, tanto a

União como os estados tinham poder para criar outras receitas tributárias.(VARSANO, 1996, p.2)”

Neste ensejo, fica nítido neste instante, que a teoria bipartida das espécies tributárias impera. Em prosseguimento, nesta análise histórica o recorte temporal entre 1930 e 1934 delimita um período republicano governado através da figura normativa do decreto. Do ponto de vista tributário, nesse período que antecede a Constituição de 1934, houve a manutenção do espaço principal do imposto de importação na qualidade de fonte de receita da União. Com a ocorrência da Primeira Guerra Mundial, entre 1914 e 1918, o comércio exterior foi afetado, o que fez com que o governo brasileiro se voltasse para o mercado interno, em busca de outras receitas. Dessa forma, a tributação com base no consumo e na renda foi uma escolha do governo para tributar.

Evidente que após esse período conturbado no cenário internacional, o imposto de importação retoma certa relevância no espaço tributário brasileiro. Já no âmbito estadual, o que ocupa o protagonismo é o imposto de exportação, tanto no que diz respeito às operações interestaduais como ao exterior propriamente dito; enquanto, a seu turno, o município tem para si como fonte de receita de maior relevância o imposto sobre indústrias e profissões, ao lado do imposto predial. Mais tarde, a Constituição de 1937, no que se refere aos tributos, não trouxe mudanças consideráveis quanto ao texto constitucional anterior. Uma das observações que podem ser notadas é a retirada da competência dos Estados para tributar o consumo de combustíveis de motor de explosão, e, quanto aos municípios, estes não podem tributar a propriedade rural. De outra forma, a possibilidade de criar impostos não previstos, antes concorrente em sua competência, agora passa a ser privativa aos Estados, sendo a receita fruto da arrecadação também pertencente ao Estado.

Após o texto constitucional promulgado em 1946, no que diz respeito ao federalismo, ocorreu o seu fortalecimento, com a descentralização do Poder, retirando determinado caráter privativo no tocante a competência tributária. Não sendo suficiente, ainda prevê algumas limitações ao poder de tributar, como a que se encontra inscrita nos artigos 17, 19 e 32. Como ilustração, pode-se recorrer ao seguinte dispositivo: “Art 32 - os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não poderão estabelecer diferença tributária, em razão da procedência, entre bens de

qualquer natureza.” Outra questão relevante é a incorporação de direitos sociais, conforme prevê o art.157:

“Art. 157 - A legislação do trabalho e a da previdência social obedecerão nos seguintes preceitos, além de outros que visem a melhoria da condição dos trabalhadores:

(...)

XVI - previdência, mediante contribuição da União, do empregador e do empregado, em favor da maternidade e contra as consequências da doença, da velhice, da invalidez e da morte (...)” (BRASIL, 1946)..

Outro ponto que caracteriza a Constituição de 1946 baseia-se no fato de que é o primeiro texto normativo fundamental que adere à técnica de relacionar as imunidades tributárias, em que parte destas recebe a nomenclatura de isenção. Uma dessas imunidades afeta a tributação no que diz respeito às pequenas glebas rurais, de acordo com as previsões do artigo 19. Não sendo o bastante, este texto constitucional ainda elenca entre seus direitos individuais a legalidade tributária como um desses direitos conferidos ao cidadão, como demonstra o dispositivo abaixo:

“Art. 141 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

§ 34 - Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.(Vide Emenda Constitucional nº 7, de 1964)(...)” (BRASIL, 1946).

No tempo em que vigorou a Constituição de 1946, depreende-se um cuidado com os entes federativos do Município e do Estado, para que estes tivessem mais liberdade em suas respectivas gestões. Desta feita, os municípios, a seu turno, tiveram mais recursos, sendo acrescidos ao rol de tributos competentes a estes os impostos sobre os atos de economia ou temáticas pertinentes ao selo municipal e impostos de indústrias e profissões, cujo recolhimento, anteriormente, apesar de ser atribuído ao estado, também já era realizado pelos municípios.É nesse contexto, inaugurado pela norma constitucional de 1946, que os municípios passam a arrecadar parte de outros impostos, tais como o imposto de renda e também descentralização de receitas é o incidente sobre combustíveis e lubrificantes, como explicita a norma a seguir:

“Art. 15 - Compete à União decretar impostos sobre:

(...)

III - produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica;

(...)

IV - renda e proventos de qualquer natureza;

(...)

§ 2º - A tributação de que trata o nº III terá a forma de imposto único, que incidirá sobre cada espécie de produto. Da renda resultante, sessenta por cento no mínimo serão entregues aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, proporcionalmente à sua superfície, população, consumo e produção, nos termos e para os fins estabelecidos em lei federal.

(...)

§ 5º A União entregará igualmente aos municípios 15% (quinze por cento) do total que arrecadar do imposto de que trata o nº IV, feita a distribuição em partes iguais, devendo o pagamento a cada município ser feito integralmente, de uma só vez, durante o terceiro trimestre de cada ano. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961)

§ 6º Metade, pelo menos, da importância entregue aos municípios, por efeito do disposto no parágrafo 5º, será aplicada em benefícios de ordem rural. Para os efeitos deste parágrafo, entende-se por benefício de ordem rural todo o serviço que fôr instalado ou obra que fôr realizada com o objetivo de melhoria das condições econômicas, sociais, sanitárias ou culturais das populações das zonas rurais. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961)” (BRASIL, 1946).

Há, reconhecidamente, o trabalho com realinhamento das receitas entre os entes federativos; a Constituição de 1946 traz de volta a figura da competência residual para a União e os Estados, em que, após o recolhimento dos impostos, eram passados 20% para União, 40% aos Municípios e 40% aos Estados. Essa reformulação na distribuição de receitas tributárias fora corroborada mais tarde nos anos 60 pela Emenda Constitucional número 5, de 21 de novembro de 1961, que assim dita:

“Institui novas discriminações de renda em favor dos municípios brasileiros Redijam-se assim os seguintes parágrafos do art. 15:

§ 4º A União entregará aos municípios 10% (dez por cento) do total que arrecadar do imposto de que trata o nº II, efetuada a distribuição em partes iguais, e fazendo-se o pagamento, de modo integral, de uma só vez, a cada município, durante o quarto trimestre de cada ano.

§ 5º A União entregará igualmente aos municípios 15% (quinze por cento) do total que arrecadar do imposto de que trata o nº IV, feita a distribuição em partes iguais, devendo o pagamento a cada município ser feito integralmente, de uma só vez, durante o terceiro trimestre de cada ano.

§ 6º Metade, pelo menos, da importância entregue aos municípios, por efeito do disposto no parágrafo 5º, será aplicada em benefícios de ordem rural. Para os efeitos deste parágrafo, entende-se por benefício de ordem rural todo o serviço que fôr instalado ou obra que fôr realizada com o

objetivo de melhoria das condições econômicas, sociais, sanitárias ou culturais das populações das zonas rurais.

§ 7º Não se compreendem nas disposições do nº VI os atos jurídicos ou os seus instrumentos, quando incluídos na competência tributária estabelecida nos arts. 19 e 29.

§ 8º Na iminência ou no caso de guerra externa, é facultado à União decretar impostos extraordinários, que não serão partilhados na forma do art. 21 e que deverão suprimir-se gradualmente, dentro em cinco anos, contados da data da assinatura da paz.

Redija-se assim o art. 19:

Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sôbre:

I - transmissão de propriedade causa mortis;

II - vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual;

III - exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro, até o máximo de 5% (cinco por cento) ad valorem, vedados quaisquer adicionais;

IV - os atos regulados por lei estadual, os do serviço de sua justiça e os negócios de sua economia.

§ 1º O imposto sôbre transmissão causa mortis de bens corpóres cabe ao Estado em cujo território êstes se achem situados.

§ 2º O imposto sôbre transmissão causa mortis de bens incorpóreos, inclusive títulos e créditos, pertence, ainda, quando a sucessão se tenha aberto no estrangeiro, ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros.

§ 3º Os Estados não poderão tributar títulos da dívida pública emitidos por outras pessoas jurídicas de direito público interno, em limite superior ao estabelecido para as suas próprias obrigações.

§ 4º O imposto sôbre vendas e consignações será uniforme, sem distinção de procedência ou destino.

§ 5º Em caso excepcional o Senado Federal poderá autorizar o aumento, por determinado tempo, do imposto de exportação, até o máximo de 10% (dez por cento) ad valorem.

Redija-se assim o art. 29:

Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por fôrça dos parágrafos 2º, 4º e 5º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos municípios os impostos:

I - Sôbre propriedade territorial urbana e rural;

II - predial;

III - sôbre transmissão de propriedade imobiliária inter vivos e sua incorporação ao capital de sociedades;

IV - de licenças;

V - de indústrias e profissões;

VI - sôbre diversões públicas;

VII - sôbre atos de sua economia ou assuntos de sua competência.

Parágrafo único. O imposto territorial rural não incidirá sôbre sítios de área não excedente a vinte hectares, quando os cultive, só ou com sua família, o proprietário." (BRASIL, 1946).

Como última consideração, quanto a Constituição de 1946 Ives Gandra observa de forma crítica:

"A Constituição de 1946 trazia alguns princípios constitucionais, porém veiculados de forma esparsa e inconsistente, em nível de sistema. Uma reforma da Carta Magna era, portanto, necessidade imperiosa, imposta pelo

crescimento nacional e pela complexidade decorrencial que a Economia brasileira ganhava. (MARTINS, 2000,p.3)”

Adiante, mesmo sendo considerado um período antidemocrático, o Golpe Militar de 1964 leva a determinadas reformas na estrutura tributária. Um dos pontos de tais reformas é representado na Emenda Constitucional n.º 18 de 1º de dezembro de 1965, prosseguida pela promulgação do Código Tributário Nacional. Entretanto, por se tratar de um período antidemocrático, não há um texto normativo fundamental. O mais próximo disso fora o Ato Institucional n.º 1, de 9 de abril de 1964. Já no que se refere às propostas que circularam após a emenda supracitada, estas trazem como base a tentativa de reformulação do aspecto tributário da sociedade brasileira, sob o federalismo, e relacionada com a demanda de se criar um sistema de cobranças de tributos. Ives Gandra da Silva Martins, disserta da relevância da Emenda Constitucional nº18/65:

“O Direito Tributário Brasileiro principiou a ganhar consistência sistêmica a partir da Emenda Constitucional nº 18/65. Anteriormente, apesar de já se ter desenvolvido, com razoável densidade, a técnica impositiva no concernente a alguns tributos, o certo é que faltava arcabouço capaz de harmonizar as diversas tendências, aspirações e necessidades dos diversos entes com competência para tributar. (MARTINS, 2000, p.1).”

Ives Gandra, aproveita e define a emenda supracitada como nascedouro do Código Tributário Nacional: “A Emenda Constitucional nº 18/65 foi, portanto, a semente do CTN, veiculado, à época, como lei ordinária, mas recebendo, pouco depois, eficácia de lei complementar, quando da promulgação da Constituição de 1967. (MARTINS, 2000, p.5).” O referido autor, ainda descreve o cenário que antecedeu a emenda:

“Uma reforma da Carta Magna era, portanto, necessidade imperiosa, imposta pelo crescimento nacional e pela complexidade decorrencial que a Economia brasileira ganhava. Os fundamentos básicos da referida reforma surgiram a partir da percepção do fenômeno federativo, que no Brasil, por outorgar competência impositiva aos Municípios, criava tríplice ordem de atuação autônoma, experiência inexistente no Direito Constitucional dos demais países com idêntica forma de Estado. A Federação, portanto, constitui-se no primeiro elemento esculpido do sistema. Objetivando regulá-la, assim como permitir que suas virtualidades crescessem e fossem corretamente aproveitadas, nasceu a Emenda Constitucional nº 18/65. Por outro lado, a sistematização das espécies tributárias era uma exigência, visto que no desarmônico complexo anterior, taxas havia que invadiam as áreas pertinentes aos impostos, assim como contribuições que se confundiam com impostos e taxas, sobre não se definir com correção e adequação os fatos geradores dos diversos tributos. A necessidade de um

corpo de princípios e normas gerais revelou-se de aguda preocupação entre os aplicadores da legislação, razão pela qual o Código Tributário passou a ser o elemento segundo desse anseio por um sistema. Por fim, prevaleceu também o desejo de orientar a própria conformação das finanças públicas, a partir de um dos três orçamentos, que é o fiscal, facilitando sua análise e aprovação legislativa, pela da transparência do sistema. (MARTINS, 2000, p.3)”

Seguidamente, o texto normativo promulgado em 1967 traz a tendência de centralização. Não apenas isso, a Constituição de 1967 absorve as dinâmicas construídas durante o regime militar e sela o sistema tributário desenhado na Emenda 18 de 1965, que teve como pauta o cuidado com o arranjo de tributação do Estado perante o contribuinte. O que torna a Constituição de 1967 diferente das demais normas fundamentais anteriores, reside no processo de elaboração de um espaço específico para a sistematicidade da tributação, proveniente de um processo iniciado na década de 60. Em virtude disso, as medidas deste período vislumbravam a potencialização da arrecadação, que vinha nutrir os planos de desenvolvimento econômico, tendo como base as gestões fazendárias.

O cenário tributário inaugurado pela Constituição de 1967 é feito com fundamento em três espécies tributárias, que são os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Ou seja, neste instante ocorre o prevalecimento da teoria tripartida das espécies tributárias, o que, mais à frente, com o advento de outras espécies de contribuição, tornou-se o modelo de cinco tributos em vigor atualmente. Voltando à evolução da sistemática tributária, a Constituição de 1967 traz a ideia de não apenas tratar da gestão fazendária, mas também definir o que cada ente tem por competência.

Todavia, a própria norma constitucional inaugurada em 1967, em contradição, disponibiliza à União a possibilidade, como confere o art.20, de conceder isenções de tributos de competência de outros entes. Vale assim trazer à mostra esta contradição:

“Art. 20 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;

II - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, exceto o pedágio para atender ao custo de vias de transporte;

III - criar imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a, renda ou os serviços de Partidos Políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei;

d) o livro, os jornais e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.

§ 1º - O disposto na letra a do n.º III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes; não se estende, porém, aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente no que se refere aos tributos de sua competência, observado o disposto no parágrafo seguinte.

§ 2º - A União, mediante lei complementar, atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais.”(BRASIL, 1967).

Atingindo a norma fundamental vigente, que trabalha com cinco espécies tributárias, sendo uma destas as contribuições sociais, a Constituição de 1988 anuncia o sistema tributário nacional elencando sua base principiológica, expondo regras de competência e conferindo limites ao poder de tributar. Um ponto forte dessa Constituição é a relação entre a matéria tributária e os direitos fundamentais, ressaltando o princípio da legalidade. Outra questão perceptível foi a União ter suas competências tributárias dissipadas aos demais entes, diferente do previsto na Constituição de 1967.

Na trajetória constitucional do sistema tributário brasileiro, há de se notar que no ordenamento jurídico a concepção de legalidade prevista na ideia de uma norma antecedente ao ato da tributação independe dos caracteres que definiram o perfil de cada Constituição. Assim sendo, o princípio da legalidade tributária esteve previsto no sistema da Constituição Política do Império de 1824 (art.36, inciso I, e 171), na Constituição Federal de 1891 (artigo 72, § 30), na Constituição Federal de 1934 (artigo 17, inciso VII), na Constituição Federal de 1946 (artigo 141, § 34) e na Constituição Federal de 1967 (artigos 20, inciso I, 150, §§ 2º e 29).

Ainda nesta temática da linha constitucional construída pelo ordenamento brasileiro e responsável pela estruturação do sistema tributário nacional, outro item principiológico é a igualdade. Para que esta seja explicada no contexto da relação tributária entre fisco e contribuinte, um ponto explicativo é a necessidade de que o princípio seja destinado ao legislador, no que concerne ao conteúdo da norma construída por este. Dessa maneira, algumas desigualdades precisam ser incluídas em quaisquer debates que deem origem a uma norma dentro do sistema tributário nacional. Se a igualdade for vista como letra fria apenas, esta é capaz de gerar normas injustas e distantes da realidade. Ficou patente que a aplicação da lei pura e

simples, ao desapegar-se do conteúdo da norma, trazendo maior foco para o aplicador da lei e afastando as motivações que deram origem à lei, ou seja, o contexto que cercou o legislador, não apenas torna a igualdade ineficaz, como se faz distante da legalidade.

Quando se fala em igualdade formal, estamos diante de uma conformação com a lei, apenas. O que se exige para que a igualdade proceda de forma correta está presente na lei, é material e, portanto, relaciona o legislador. Se a igualdade formal é representada pela frase “todos são iguais perante a lei”, a igualdade material dita: “há que se tratar igualmente aos iguais e desigualmente os desiguais”. Desta feita, a igualdade material deve ser vista como exigência de conteúdo, conferindo o dever ao legislador de criar um direito igual para todos, trata-se de um pressuposto racional da lei. O sistema tributário nacional, dentro do percurso constitucional brasileiro, tem por fim mostrar como se alcançou a atual estrutura normativa da Constituição de 1988, na qual todo o aspecto tributário discorrido se baseia. Tais pontos se alinham com a teoria da justiça rawlsiana, na compreensão do caso apresentado, especialmente pelo fato de a teoria contratualista de Rawls enxergar para o funcionamento da sociedade bem ordenada, um corpo estrutural normativo que reflita a justiça e os princípios deliberados na posição original.

Diante disso, toda essa diferenciação entre a igualdade material e formal no Brasil nunca fora demasiada, pois sempre houve a compreensão de que o legislador também deve ser o destino da noção de igualdade, pois é ela que irá ponderar quais são as diferenças aceitáveis. Mesmo que somente a norma fundamental de 1824 tenha suscitado a questão da igualdade no âmbito do conteúdo interno das normas, outras apenas seguiram a concepção de igualdade face a lei, até atingir a Constituição de 1988, observando que em outros textos fundamentais, como os de 1934 e 1946, houveram apenas normativos que tratavam de materializar os critérios da justiça. Ao fim deste tópico, conclui-se que toda a historicidade exposta se justifica não apenas no que diz respeito à presença da legalidade e igualdade, mas também no transcorrer das formas tributárias que se encontram previstas constitucionalmente.

Esse transcorrer de tempo através das constituições que regeram o ordenamento nacional e de como a legalidade tributária e igualdade se posicionaram não embasam a historicidade exposta por si só. Outro ponto que reforça o espaço ocupado nesta dissertação reside na obra coordenada pelo Professor Paulo Adyr

Dias do Amaral “Desenvolvimento Econômico, entraves tributários e orçamentários”. Esta aponta que a forma de tributar sofrera uma constante evolução com o passar constitucional, tendo seu início com uma visão, que relata a presença apenas dos impostos e taxas. Em seguida, partindo da atuação ou não por parte do Estado, tem-se o surgimento de uma terceira espécie que trata das contribuições de melhoria. Passo adiante, aparecem os empréstimos compulsórios, até se alcançar o sistema tributário atual, onde se nota a predominância da teoria classificatória tributária de cinco espécies, dentre elas as contribuições sociais.

Por fim, dentre os pontos da legalidade, igualdade e de como a espécie tributária em destaque na dissertação comporá o sistema tributário nacional atual, vale lembrar que estas contribuições de face social têm seu surgimento no ordenamento somente na emenda constitucional número 1 de 1969. Entretanto, a posteriori, a emenda número 8 de 1977 retira as contribuições vertidas ao social do espaço destinado ao sistema tributário nacional e as passa para o capítulo destinado ao Congresso Nacional. Foi então somente a constituinte de 1988 que pacificou e tornou as contribuições sociais, definitivamente, uma espécie tributária.

2.2. Funções da Tributação

Em andamento ao raciocíniodos aspectos técnicos que fazem parte do direito tributário, importa discorrer sobreum dos objetivos plasmados na Constituição da República de 1988, que dita:

“Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.” (BRASIL, 1988).

Dessa forma, um dos objetivos do Estado é tratar das desigualdades regionais e sociais, conferindo, neste sentido, o bem-estar social e ao mesmo tempo o desenvolvimento social. Ao lado do dispositivo supracitado e mais próximo do contexto das relações tributarias, há a previsão do art. 170 que informa o rol de

princípios que formam a base da ordem econômica e financeira brasileira. Existe, portanto, uma função social do tributo perante a sociedade através das diversas relações obrigacionais construídas por este e que trazem sustentabilidade às políticas públicas. Assim sendo, quando se relaciona os termos função social e tributo, tem-se a compreensão da forma pela qual o Estado opta por tratar dos anseios sociais no que concerne as desigualdades, o que possibilita o desenvolvimento nacional. Um exemplo claro da funcionalidade social dos tributos encontra-se nas palavras de Maria de Fátima Ribeiro, que conecta política desempenhada pela administração pública fiscal, retorno social e a efetivação da justiça:

“A política tributária é o ponto crucial de definição da estrutura da sociedade. Por isso, deve-se examinar o fenômeno da tributação em harmonia com a dimensão social do homem, sem a qual ele não se realiza integralmente, considerando as dimensões individual e familiar. Devem ser pesquisados os próprios fundamentos da tributação, para que ela atenda, já na sua origem, as razões de justiça em relação à oneração do tributo. [...] No que consiste a tributação social? Não se trata apenas em atender as necessidades mais elementares da população, é mais do que isso. A tributação deve respeitar a dimensão individual e familiar, considerando a capacidade contributiva entre outros princípios constitucionais de proteção ao contribuinte. Sempre que a tributação impedir ou dificultar a realização do essencial em relação à sociedade ou parte dela e até mesmo a uma pessoa, será desmedida e poderá ter caráter confiscatório. Será desmedida também a tributação se os governos pretenderem arrecadar tributos, ultrapassando a soma necessária de dinheiro para o atendimento das necessidades sociais. Tal tributação provoca a transferência de valores dos contribuintes para o Fisco, sem finalidade social.” (RIBEIRO, 2008, p.178-179)

Com base na afirmação acima, pode-se afirmar que a tributação traz um elemento em si que é o equilíbrio. Dessa forma, percebe-se o objetivo do tributo, nos termos de Hugo de Brito Machado:

“(...) sempre foi o de carrear recursos financeiros para o Estado. No mundo moderno, todavia, o tributo é largamente utilizado com objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia. Aliás, registros existem da utilização do tributo, desde a Antiguidade, com a finalidade de interferir nas atividades econômicas; mas os autores em geral apontam o uso do tributo com essa finalidade como um produto do moderno intervencionismo estatal (MACHADO, 2009, p.130)”

Dentro da perspectiva de justiça tributária, há o dever de se pensar o modo de agir do Estado dentro da dinâmica imposta pela própria justiça tributária, o que nos

obriga a pensar o orçamento público, as demandas sociais e arrecadatórias, de forma que se possibilite a construção da sociedade, a manutenção de sua estrutura, propiciando os direitos fundamentais e, ao mesmo tempo, mantendo respeito à noção de propriedade privada construída constitucionalmente, para que a norma fundamental exerça seu papel de mediadora entre o Estado e o contribuinte, repelindo os efeitos confiscatórios, cumprindo assim com os objetivos traçados constitucionalmente.

Entendendo que a funcionalidade do tributo consiste em três vertentes. De plano, a aplicabilidade fiscal. Baseada no atendimento ao Estado com os recursos necessários para seu funcionamento. Outra função trata da ideia relacionada a extrafiscalidade, aonde o Estado intervém no mercado, utiliza do tributo como um regulador de disposição e preços dentro do mercado interno, buscando facilitar ou dificultar transações de exportação ou importação. Mostra desta segunda função é representada pelo art.146-A que dentre as temáticas tributárias reservadas a lei completar, determina a finalidade de prevenção face a desequilíbrios da concorrência. Como terceira função, encontra-se a parafiscalidade, aonde uma entidade que não o ente tributante recebe os recursos da tributação para custeio de si mesma, conservando-a no trabalho desempenhado por esta, como o Instituto Nacional de Seguridade Social.

2.3. O dever do pagamento do Tributo e os direitos fundamentais

É preciso reconhecer que por trás do adimplemento do tributo, apresenta uma natureza de dever. Assim sendo, dentro do contexto estabelecido entre administração pública e administrado, existem os direitos do contribuinte, que tem, como contrapartida, o dever para com Estado. Dentro dessas necessidades que se apresentam, no buscar dos objetivos constitucionais, surge o dever do contribuinte, ora administrado, em financiar a estrutura estatal que viabiliza as políticas públicas. Por isso exposto, ambas as partes da relação tributária possuem um direito básico, respectivamente. Dessa forma, cabe ao Estado dispor, quando assim legalmente for aceito, dos recursos obtidos por tributos, como lhe for mais compreensível, e o cidadão tem o direito de fiscalizar o uso desses recursos, bem como ser protegido de quaisquer efeitos confiscatórios.

Observando a conjuntura do Estado brasileiro, em seu aspecto fiscal, um dos pontos que legitimam o ato de tributar não são somente as ações representadas pelas políticas públicas, mas também a ideia de solidariedade que parte de cada cidadão face à coletividade. A seu turno, Giannetti reforça a natureza do dever de quitar tributos e demonstra, ainda, a amplitude de legitimidade que a tributação alcança dentro da sociedade:

“Entender que o tributo é objeto de um dever fundamental não só traz mais legitimidade e importância à sua cobrança como inova e altera o cenário jurídico, pois poderá servir de fundamento constitucional para diversos temas, tais como: (1) validar a edição de leis que buscam um maior controle da sonegação, como, por exemplo, as leis que tipificam algumas condutas como crime, (2) amparar um maior controle dos planejamentos tributários; (3) justificar a constante necessidade de simplificação do sistema tributário; (4) permitir que a sociedade exija do Estado mais possibilidade e espaço de participação na edição de leis e políticas públicas que envolvam a matéria tributária; (5) legitimar a sociedade e o Ministério Público a questionarem a criação de benefícios fiscais concedidos ilegalmente, inclusive com violação à isonomia; (6) obrigar o Estado a ser mais transparente nas suas condutas, inclusive com os gastos feitos; (7) permitir e exigir que o Tribunal de Contas e que os órgãos de auditoria sejam presentes e eficientes no controle das despesas do Estado.” (GIANNETTI, 2011, p. 54)

Seguidamente, o ato de pagar tributos dentro do teor fiscal que compõe o Estado brasileiro é ponto essencial, de acordo com Nabais, conforme os espaços ocupados pelas partes: “posições que traduzam a quota parte constitucionalmente exigida a cada um e, conseqüentemente, ao conjunto dos cidadãos para o bem comum”. (2004, p. 73). Desta feita, fica reconhecido o quão fundamental é o pagamento dos tributos perante o fisco. Aliado ao caráter relevante por parte do contribuinte em face ao Estado, há ainda um outro elemento que realiza a intermediação destas relações tributárias e que confere sustentação à legitimidade do fisco perante o sujeito que pratica o fato gerador. Esse elemento é o princípio do não confisco, que está plasmado na norma fundamental a qual configura a sistematicidade do ordenamento jurídico brasileiro no art. 150, atribuindo equilíbrio às relações tributárias, tendo em vista que seus ditames legais regem tanto o sujeito como o fisco.

Dessa forma, o princípio do não confisco é uma das limitações constitucionais ao poder de tributar. Avedação a tributos com efeitos confiscatórios possui suas origens no direito de propriedade, em seu sentido privado, acompanhado da capacidade contributiva. Alguns documentos, no contexto internacional, já faziam

certa menção a isso, como a Declaração de Direitos de 1789: “Art. 17.º Como a propriedade é um direito inviolável e sagrado, ninguém dela pode ser privado, a não ser quando a necessidade pública legalmente comprovada o exigir e sob condição de justa e prévia indenização”. Nesse sentido, o princípio do não confisco se explica, haja vista que a tributação feita de forma proporcional não possibilita uma tributação acima da capacidade revelada pelo contribuinte e que não disponha de seu patrimônio de forma indevida. No que se refere à capacidade contributiva propriamente dita, esta já se encontrava prevista durante o período do Império, conforme a Constituição de 1824:

“Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Cívicos, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império, pela maneira seguinte.

[...]

XV. Ninguém será exemplo de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres.” (BRASIL, 1824).

Assim como o princípio do não confisco, o da capacidade contributiva não possui um conceito expresso de forma clara. Por isso, com essa indeterminação, surgiram diversos conceitos, não apenas por ausência de previsão conceitual, como pelas mudanças do critério justiça. À sua vez, a Constituição Brasileira de 1934 trouxe aspectos objetivos ao confisco. Nesse tom, o artigo 185 previa que “nenhum tributo poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento”. Nota-se que não há qualquer afirmação evidente do termo vedação ao confisco.

Quanto ao direito de propriedade, que faz parte da origem do princípio do não confisco, este se refere ao direito conferido ao sujeito conforme previsões legais de usar, gozar e dispor de um bem corpóreo ou incorpóreo, tal como reivindicar este em casos de violação. Nesse sentido, Cássia Celina sintetiza bem o histórico brasileiro quanto à propriedade, ao resumi-lo em quatro fases: 1) Desde a Independência até a República, depreende-se influências tanto francesas quanto inglesas, 2) A primeira República busca fundamento no presidencialismo norte-americano, 3) Entre a Constituição de 34 até a de 1967 observa-se um tratamento mais social e 4) A Constituição de 1988.

Frente à necessidade de se repelir os excessos nas relações tributárias, eis que surgem as constituições, as quais, dentre outras normas que regulam a

incidência e pagamento do tributo, preveem a vedação ao confisco como garantia ao direito de propriedade. Em resumo, quando se alude a respeito da natureza do dever fundamental do ato de pagar tributos, é preciso ter ciência de que este é o mecanismo para que as políticas públicas voltadas para os direitos sociais e outras necessidades sejam efetivas, relacionando aqueles sujeitos que atendam ao princípio da capacidade e respeitem a vedação ao efeito confiscatório, viabilizando a manutenção estrutural da sociedade e possibilitando o alcance dos objetivos constitucionais.

2.4. Justiça Tributária de Rawls

O presente tópico tem como objetivo a compreensão da aplicabilidade dos termos expostos na teoria da justiça de Rawls no campo tributário. Para tanto é preciso repassar brevemente a ideia de sociedade construída por Rawls, de origem contratualista social, e a diferença vista como componente social. O que cabe ressaltar é que Rawls tem como conceito de sociedade bem ordenada aquela na qual todos os sujeitos compartilham uma mesma concepção de justiça e, portanto, possuem uma base de princípios em comum. Para que essa sociedade seja feita, há o espaço da posição original combinada com o véu da ignorância, onde as partes se reúnem, sem conhecimento de suas posições em tempo próximo, para deliberar a concepção ideal de justiça e, com isso, também, definir os princípios basilares. O primeiro destes princípios é o da igual liberdade, que trabalha com a ideia de que os sujeitos devem ter direitos e deveres distribuídos igualmente de maneira indistinta.

As liberdades vistas como fundamentais são a liberdade política, a liberdade de expressão e reunião, a liberdade de consciência e de pensamento, as liberdades da pessoa, o direito à propriedade privada e a proteção contra a prisão e a detenção arbitrária. Todavia, não se deve desprezar que um dos componentes desta sociedade estabelecida logo após o discorrer das quatro etapas rawlsianas é justamente o fato de que os sujeitos são diferentes. Ao mesmo tempo que todos os cidadãos guardam diferenças entre si de teor social e econômico, estes mesmos

cidadãos trazem também o dever de nutrir o Estado para que este possa gerir todos os aspectos coletivos e com isso gerar retornos sociais. Dessa maneira, ao final destas considerações, estamos diante de uma sociedade heterogênea, em aspectos econômicos, sociais e intelectuais.

Nesse sentido, a justiça vista por Rawls, com a aplicação da equidade na construção da sociedade, no que tange às oportunidades, deverá também responder à noção da justiça tributária, considerando as diferenças existentes entre os contribuintes. O segundo princípio basilar de Rawls informa que a diferença é inerente à condição humana, e que somente será validada se respeitar a equidade de oportunidades e que produza resultados em prol da coletividade, sobretudo para os menos favorecidos. Diante disso, para que fique claro, Rawls (1997, p. 64) enquadra os princípios da seguinte forma:

“Primeiro: cada pessoa deve ter um direito igual ao mais abrangente sistema de liberdades básicas iguais que seja compatível com um sistema semelhante de liberdades para as outras. Segundo: as desigualdades sociais e econômicas devem ser ordenadas de tal modo que sejam ao mesmo tempo (a) consideradas como vantajosas para todos dentro dos limites do razoável, e (b) vinculadas a posições e cargos acessíveis a todos.”(RAWLS, 1997, p. 64)

Como a igualdade de liberdade é o princípio primário da sociedade rawlsiana, ao deparar-se com as tributações estabelecidas nas relações obrigacionais entre fisco e contribuinte, o encontro do justo de Rawls passa pela ideia de igualdade de direitos e deveres. Assim sendo, no ato de tributar, é necessário ter em consideração a feição econômica de cada contribuinte como uma das formas de alcançar validade e justiça nas relações tributárias. Por tudo isso, a justiça objeto da teoria de John Rawls se aplica ao direito tributário através dos princípios da igualdade, que trata dos direitos e deveres distribuídos de forma imparcial e igual aos sujeitos, e da diferença, ao considerar que na sociedade não impera a igualdade absoluta e formalista. De maneira que, a tributação justa somente será alcançada através da dinâmica trabalhada pelos princípios da igualdade e da diferença, sempre sob a rubrica de que a igualdade é princípio hierarquicamente superior em relação à diferença. Rawls, portanto, visualiza o justo considerando a primazia da igualdade nas relações, dentre estas, a tributária.

3. CONTEXTO TRIBUTÁRIO

Para que seja feita a devida relação entre a teoria da justiça de John Rawls e o direito tributário exposto no contexto escolhido para compreensão da teoria estudada, é necessário desenhar esta conjuntura com aqueles que de fato estão envolvidos pela imunidade do artigo 149 da Constituição da República de 1988 no tocante à exportação indireta. Tal imunidade envolve as empresas que realizam a intermediação de quaisquer empresas que não tenham as condicionantes para fazerem por si mesmas; a estas intermediárias dá-se o nome de *tradings*, e, além delas, há o próprio fisco que, por meio de normativa interna, traz interpretação limitante quanto à norma fundamental supracitada.

3.1. *Trading Companies*: Conceito e aspectos legais

Observa-se no conceito de *Trading Companies* que estas são empresas cuja atividade desempenhada sob sociedade por ações trata da intermediação de produtos através da compra destes no mercado interno e revenda no exterior, caracterizando-se a exportação indireta, além de realizar outras operações, como importações, mercado interno, agenciamento de operações e representação comercial.

Mostra disso está presente no caso da importação de insumos, matéria-prima e outros itens, após a exportação do produto acabado, sob o regime conhecido como Drawback. Tal regência possibilita a compra no mercado externo de matérias-primas e peças, cuja utilização destina-se à fabricação de um produto que será exportado, sem a incidência de impostos, constituindo-se uma forma de incentivo fiscal referente à exportação.

Prosseguindo, para melhor delimitar o espaço de atuação das *tradings* é importante pontuar as diferenças entre exportações direta e indireta. Quanto à primeira forma, esta opera-se ao realizar a venda de produtos diretamente aos destinatários como distribuidores, representantes da marca ou filiais no exterior. Enquanto na segunda forma, a empresa mesmo com a pretensão de levar seu produto ao mercado externo, não possui a devida estrutura, por isso faz uso do serviço da intermediadora, a qual busca comprador em outros mercados. Estas

empresas intermediadoras podem ser as comerciais exportadoras e/ou *trading company*. Porém, não se devem misturar estas duas figuras atuantes na exportação indireta. Conforme quadro comparativo da *Madexport*, notam-se as seguintes diferenças:

Quadro 1 - *Trading Company* X Comercial Exportadora

<i>Trading Company</i>	Comercial Exportadora
<ul style="list-style-type: none"> • deve ter capital social mínimo de R\$ 748.466,66, equivalente a 703.380 Ufir à sua última cotação de R\$ 1,0641, antes de ser extinta 	<ul style="list-style-type: none"> • está dispensada de apresentar capital social mínimo para operar como exportadora e/ou importadora
<ul style="list-style-type: none"> • além do registro no Siscomex para atuar, na exportação e importação, obter ainda o Certificado de Registro Especial para operar como <i>Trading Company</i>, emitido em conjunto pela Secex/Decex e Superintendência Regional da Receita Federal do Estado em que estiver localizada. 	<ul style="list-style-type: none"> • está sujeita ao registro no Siscomex, indispensável para operar em exportação e importação, e inscrição no REI - Registro de Exportadores e Importadores da Secex/Decex, efetuado automaticamente ao realizar a primeira exportação
<ul style="list-style-type: none"> • atualmente não tem compromisso de exportar qualquer montante. 	<ul style="list-style-type: none"> • nunca teve compromisso de exportar qualquer valor.
<ul style="list-style-type: none"> • as vendas pelas empresas industriais no mercado interno às TC, com o fim específico de exportação, significam apenas uma intenção de exportar, sem gerar qualquer incentivo antes da efetiva exportação da mercadoria, sendo a saída da mercadoria da empresa industrial feita com suspensão de pagamento do IPI. 	<ul style="list-style-type: none"> • as vendas internas pelas empresas industriais a Comerciais Exportadoras, com o fim específico de exportação, representam apenas uma intenção de exportar, sem gerar qualquer incentivo antes da efetiva exportação da mercadoria, sendo a saída da mercadoria do estabelecimento industrial feita com suspensão de pagamento do IPI
<ul style="list-style-type: none"> • as vendas internas às TC, com o fim específico de exportação, serão feitas com a não-incidência de pagamento do ICMS, pelo prazo de 90 (primários) ou 180 (manufaturados) dias, conforme o produto, renovável uma única vez por igual período. • se a mercadoria adquirida internamente pela TC, com o fim específico de exportação, não for exportada no prazo renovável de 90 (primários e semimanufaturados) ou 180 (manufaturados) dias, caberá à <i>Trading Company</i> o recolhimento do IPI e ao fabricante o recolhimento do ICMS. 	<ul style="list-style-type: none"> • as vendas internas às Comerciais Exportadoras, com o fim específico de exportação, serão realizadas com a não-incidência de pagamento do ICMS, pelo prazo de 90 (primários) ou 180 (manufaturados) dias, dependendo do produto e prorrogável uma única vez por igual período.
<ul style="list-style-type: none"> • se a mercadoria adquirida internamente pela TC, com fim específico de exportação, não for exportada no prazo renovável de 90 (primários e semimanufaturados) ou 180 (manufaturados) dias, caberá à <i>Trading Company</i> o recolhimento do IPI e ao fabricante o recolhimento do ICMS. 	<ul style="list-style-type: none"> • se a mercadoria adquirida no mercado interno pela Comercial Exportadora, com o fim específico de exportação, não for exportada no prazo renovável de 90 (primários e semimanufaturados) ou 180 (manufaturados) dias, o fabricante será responsável pelo pagamento do ICMS e a Comercial Exportadora pelo pagamento do IPI.
<ul style="list-style-type: none"> • o fabricante que vender internamente as TC, com o fim específico de exportação, terá direito à isenção de pagamento da Cofins e do PIS. 	<ul style="list-style-type: none"> • o fabricante que vender internamente à Comercial Exportadora, com o fim específico de exportação, terá direito à isenção de pagamento da Cofins e do PIS.
<ul style="list-style-type: none"> • o acesso aos incentivos à exportação pelo fabricante ocorrerá apenas após a entrega pela <i>Trading Company</i> do documento “Memorando-Exportação”, acompanhado do Conhecimento de Embarque e do comprovante de exportação emitido pelo Siscomex, caracterizando a realização da exportação da mercadoria, tanto 	<ul style="list-style-type: none"> • o acesso aos incentivos à exportação pelo fabricante ocorrerá apenas após a entrega pela Comercial Exportadora do documento “Memorando-Exportação”, acompanhado do Conhecimento de Embarque e do comprovante de exportação emitido pelo Siscomex, caracterizando a realização da exportação da mercadoria, tanto

para fins de IPI como ICMS.	para fins de IPI como ICMS.
-----------------------------	-----------------------------

Fonte: MADEXPORT. **Trading Company X Comercial Exportadora**. Disponível em: <<http://www.madexportbrasil.com.br/site/documentos.php?id=40>>. Acesso em: 20 fev. 2015.

Em resumo, a diferença que sintetiza a relação *trading company* e a comercial exportadora reside tão somente em sua constituição. Assim, uma comercial exportadora traz sua constituição regulamentada pela legislação atinente a qualquer empresa apta a operar no mercado interno sem que para isso haja exigência quanto a capital social e registro, sendo este último apenas ressalvado caso queira se equiparar a *trading*. Esta, por sua vez, apenas se constitui por meio de sociedade por ações.

No que diz respeito aos contornos legais, é notório que para operar como *Trading Company*, a empresa deve se submeter aos ditames legais impostos pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, acompanhado do Regulamento Aduaneiro, e pelo Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002, em seus artigos 228 a 232, concernentes à estrutura necessária. Quanto às vestes legais impostas pelo direito societário, a empresa deve ser constituída sob a forma de sociedade por ações, devendo compor-se por ações nominativas e ações com direito a voto. A seu turno, o Decreto-Lei nº 1.248/1972 traz a definição do que se compreende como sendo operação de exportação:

“Art.1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:

- a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;
- b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

Art.2º - O disposto no artigo anterior aplica-se às empresas comerciais exportadoras que satisfizerem os seguintes requisitos mínimos:

- I - Registro especial na Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil S/A. (CACEX) e na Secretaria da Receita Federal, de acordo com as normas aprovadas pelo Ministro da Fazenda;
- II - Constituição sob forma de sociedade por ações, devendo ser nominativas as ações com direito a voto;
- III - Capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional.” (BRASIL, 1972).

Assim como o Decreto trazido à baila, cumpre destacar os termos transcritos nos artigos supracitados relativos ao Decreto nº 4.543/2002:

“Art. 228. As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento previsto nesta Seção (Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, art. 1º, e Lei nº 8.402, de 1992, art. 1º, § 1º).

Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para (Decreto-lei nº 1.248, de 1972, art. 1º, parágrafo único):

I - embarque de exportação, por conta e ordem da empresa comercial exportadora; ou

II - depósito sob o regime extraordinário de entreposto aduaneiro na exportação.

Art. 232. É admitida a revenda entre empresas comerciais exportadoras, desde que as mercadorias permaneçam em depósito até a efetiva exportação, passando aos compradores as responsabilidades previstas no art. 231, inclusive a de efetivar a exportação da mercadoria dentro do prazo originalmente previsto no seu inciso I (Decreto-lei nº 1.248, de 1972, art. 6º)” (BRASIL, 2002).

Não sendo suficiente cumprir com os registros, aos quais se sujeitam as empresas comerciais, as *trading companies* devem realizar a obtenção do Certificado de Registro Especial, concedido pelo Departamento de Operações de Comércio Exterior (DECEX), em concomitância com a Secretaria da Receita Federal (SRF).

Ainda quanto aos documentos, no que concerne à parte legal para existência das *trading companies*, estas deverão juntar: (a) ata da Assembleia, devidamente arquivada na Junta Comercial, a qual aprovou o Estatuto Social em vigor, em que houve a eleição da atual diretoria e aumentou o capital social ao nível mínimo exigido; (b) quadro de acionistas com participação igual ou superior a 5% no capital social, tudo devidamente discriminado (nome, endereço, CPF/CNPJ) e, caso haja como acionistas pessoas jurídicas, também sua composição acionária, qualificando-se até o nível de pessoas físicas; (c) e declaração fornecida pela empresa e também, individualmente, pelos acionistas incluídos no quadro de acionistas, em duas vias e com firma reconhecida, informando não ter débitos fiscais com a Fazenda Nacional e Estadual.

Quanto ao capital social mínimo exigido pela constituição brasileira para uma empresa operar como *Trading Company*, até o ano 2000, esse era de 703.380 Ufirs, sempre tomando como base o valor da Ufir fixado para o mês de abril. Porém, houve

o cancelamento dessa regra em 31 de dezembro de 2000, permanecendo, atualmente, um valor mínimo fixado em R\$ 748.466,66, sendo utilizada a última taxada Ufir de R\$1,06 para conversão.

Em resumo, a estrutura organizacional de uma empresa poderá vir a se tornar *Trading Company*, desde que sejam cumpridas as condições já qualificadas, havendo a possibilidade da empresa manter a razão social, personalidade jurídica e operacional; ou se preferir, poderá constituir nova empresa comercial, específica para operar como *Trading Company*.

3.2 Análise do aspecto Jurisprudencial

Após compreensão da origem legal das *tradings*, importa compreender a visão adotada pela jurisprudência na relação entre as exportações indiretas e a norma que imuniza estas, quanto a incidência de contribuição social sobre sua receita. Apesar dos rumores de inconstitucionalidade indagados pela doutrina e defendidos pelos contribuintes envolvidos, o Poder Judiciário ainda não possui posição definitiva, embora surjam questionamentos. Assim, tais questionamentos foram encaminhados através de duas ações diretas de inconstitucionalidades.

A primeira, de nº 3572, impetrada pela ABECE (Associação Brasileira de Empresas de Comércio Exterior), questiona a constitucionalidade da Instrução Normativa nº 3/2005, com base na norma imunizante inscrita no art. 149, § 2º, I, CF/1988, acompanhada do princípio da isonomia tributária, do conceito de exportação, bem como da qualidade objetiva da norma constitucional. Apesar de tais argumentos, o Supremo Tribunal Federal face a revogação da instrução questionada, declarou perda do objeto da ação.

Após a instrução de 2005, ocorrera a expedição da Instrução Normativa no 971/2009, mantendo os mesmos ditames. Neste cenário de repetência, inaugurado por essas instruções normativas, Hugo de Brito Machado aponta o caminho para maior controle dos atos normativos internos exarados pela administração pública:

“O caminho que nos parece necessário trilhar, para reduzir a limites aceitáveis as práticas abusivas de autoridades, é a responsabilidade pessoal do agente público. Nos dias atuais quem corporifica o Estado age de modo praticamente irresponsável no que diz respeito aos direitos individuais que eventualmente lesiona. O agente do fisco, que formula em

auto de infração exigência que sabe ou deveria saber indevida, não sofre nenhuma consequência de seu ato ilícito, não obstante esteja legalmente definido o crime de excesso de exação” (MACHADO, 2012, p. 223).

Nessa situação, a ausência de controle por parte do Judiciário possibilitou que a hierarquia normativa seja invertida e que as instruções possuam maior validade que a própria Constituição. Em seguida, a Associação do Comércio Exterior do Brasil (AEB) ajuizou a ADI 4735, junto ao Supremo Tribunal Federal (STF), contra a Instrução Normativa nº 971/2009, acerca de dois dispositivos que limitam a aplicação da imunidade de contribuições sociais sobre receitas de exportação, afastando dessa forma os produtores que exportam por meio das *tradings*. A associação alega em sua exordial isonomia tributária, tal como a ADI anteriormente explicitada, acompanhada da livre concorrência, da legalidade e da proporcionalidade. Dentro de maiores esclarecimentos, depreende-se que os dispositivos questionados são os parágrafos 1º e 2º do artigo 170 da IN RFB 971/2009. Enquanto o § 1º garante a aplicação da imunidade discutida, o § 2º entende que as receitas de comercialização feita pelas *tradings* são comércio interno, e não de exportação, não importando o destino do produto.

Na ação, a AEB, assim como a ABECE, sustenta a tese argumentativa sob o prisma da interpretação finalística, ao amparar que a norma fundamental instituiu imunidade tributária às exportações, em sua completude tanto direta quanto as indiretas, promovidas por *tradings* e exportadoras, para estimular o comércio exterior. Para tanto, busca a argumentação construída pela associação autora, sustentação na ideia sobre o Decreto-Lei nº 1248/1972, o qual equipara as duas categorias de exportadores para efeitos tributários. Importa ressaltar que, na atualidade o pleito realizado pela AEB, este fora extinto sem resolução de mérito em outubro de 2017 ao qual posteriormente, teve a decisão agravada sob o argumento de pertinência da temática. Mesmo assim, o Ministro Alexandre de Moraes, reconheceu a legitimidade do recorrente, mas entendeu prejudicado o recurso.

Ainda persistindo na instância da legalidade literal, tem-se ainda como jurisprudência relevante o Recurso Extraordinário nº 759.244 SP. Neste, foi reconhecida a repercussão geral. Na tela que se apresenta neste processo, a empresa Bioenergia do Brasil S/A se baseia em argumentos expostos no presente estudo, face ao entendimento da recorrida quanto à aplicação do art. 111 do CTN, bem como à legalidade da instrução questionada. Como se demonstra nos trechos

abaixo optaram os doutos julgadores pela legalidade da Instrução Normativa no3/2005, com fundos interpretativos de literalidade:

“Eis a síntese do que discutido no Recurso Extraordinário nº 759.244/SP, da relatoria do ministro Roberto Barroso, inserido no sistema eletrônico da repercussão geral às 23 horas e 59 minutos do dia 30 de agosto de 2013. A Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, ao dar provimento à Apelação/Reexame Necessário nº 0011651-12.2006.4.03.6107/SP, assentou a não incidência da imunidade prevista no artigo 149, § 2º, inciso I, da Carta da República sobre as operações de exportação indireta, ou seja, aquelas intermediadas por empresas comerciais exportadoras. Concluiu pela constitucionalidade do § 2º do artigo 245 da Instrução Normativa nº 3/2005 da Secretaria da Receita Previdenciária, publicada em 15 de julho de 2005, conforme o qual devem incidir contribuições previdenciárias sobre a receita resultante da comercialização de produtos destinados à exportação, porquanto considerada receita interna. Segundo consignou, a recorrida deveria recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita bruta decorrente da respectiva atividade comercial, pois não seria a exportadora das mercadorias. Não foram interpostos embargos de declaração. No extraordinário, protocolado com alegada base na alínea “a” do permissivo constitucional, Bioenergia do Brasil S.A. argui ofensa ao artigo 149, § 2º, inciso I, do Diploma Maior. Consoante aduz, esse preceito, ao prever a imunidade em questão, não estabeleceu qualquer diferença entre exportação direta ou indireta, descabendo ao intérprete ou ao legislador infraconstitucional fazê-lo. Sustenta conter o ato normativo em debate previsão de tributação a partir de 12 de dezembro de 2001, o que implicaria em retroatividade da norma, vigente apenas em 1º de agosto de 2005. Ressalta que as alienações efetuadas às empresas exportadoras não seriam vendas comuns, porquanto condicionadas à entrega no mercado externo. Sob o ângulo da repercussão geral, afirma ultrapassar o tema o interesse subjetivo das partes, por versar sobre assunto relativo a todas as pessoas físicas e jurídicas que realizam exportação de forma indireta. A União, nas contrarrazões, diz da fundamentação deficiente do extraordinário. Em relação ao mérito, salienta que as imunidades devem ser interpretadas estritamente, nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional” (BRASIL, 2005).

Contudo, cabe ressaltar a colocação feita pela ministra Rosa Weber, a respeito da amplitude sobre a qual a imunidade do art. 149, § 2º, I deve vestir:

“O legislador constituinte - ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as ‘receitas decorrentes de exportação’ - conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto” (STF, 2013).

Ao analisar essas jurisprudências nota-se com certa veemência a postura do Poder Judiciário em recorrer ao método literal de interpretação. Forma esta, entende-se, ser defasada, na medida em que não permite alcançar a finalidade da imunidade sobre as receitas provenientes da exportação, e possibilita determinada distorção quanto à imunidade, haja vista que tanto o Fisco quanto a parte do judiciário compreendem se tratar de imunidade subjetiva, não implicando qualquer proteção às *trading companies*. De forma que a instrução normativa 1436/2013 permanece vigente e afastando as exportações indiretas, da norma inscrita no art.149 da Constituição da República de 1988.

Em contrapartida ao âmbito jurídico, em sede de julgamento de Recurso Voluntário, o CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), como se observa nos autos do Processo nº 10935.720391/2012-37, relativo ao acórdão da 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária e Processo nº 10935.720392/2012-81 (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2013), reconheceu a imunidade sobre as exportações indiretas ao afirmar: “a receita auferida com a venda de mercadorias à comercial exportadora é receita decorrente de exportação e, portanto, imune à incidência de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.”(MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2013).

Desta forma, mais afundo busca-se entender a tese conferida pelo CARF à imunidade, objeto de indagação através do voto vencedor, proferido pela Conselheira Carolina Wanderley Landim, que determinou:

“Conforme se verifica do detalhado relatório da eminente Conselheira Relatora, o lançamento ora discutido contempla, dentre outros, a cobrança da contribuição *previenciária patronal incidente sobre a receita bruta decorrente da exportação, a qual foi afastada da regra da imunidade prevista no artigo 149 da Constituição Federal pelo fato de tais exportações terem sido efetuadas através de empresa comercial exportadora, e não diretamente pela Recorrente.*

(...)

Como se sabe, o art. 149 da Constituição determinou a não incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de exportação. Vejamos o que diz o referido dispositivo legal:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

Como se vê, o legislador ordinário estabeleceu que as receitas decorrentes da exportação são imunes à incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

Ocorre, contudo, que, embora a Constituição Federal não tenha restringido o conceito de receita de exportação abrangido pela imunidade consagrada pelo inciso I do §2º do art. 149 da CF, a Receita Federal, ao regulamentar esta previsão constitucional, através da IN SRP nº 03/2005, estabeleceu que apenas haverá a imunidade quando a receita de exportação decorrer de comercialização diretamente com o adquirente domiciliado no exterior.

(...)

Diante disso, o ponto fundamental para o deslinde da presente demanda reside em definir se a receita decorrente da transação comercial de venda de mercadorias para empresa comercial exportadora pode ser considerada como receita decorrente de exportação e, por consequência lógica, se tal receita é imune à incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

De início, é importante esclarecer que, diferente do que entendeu a DRJ, a imunidade não deve ser interpretada de forma restritiva, mas sim de modo a atingir a finalidade do legislador constitucional ao criá-la.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal entende que é necessário estender o alcance dos dispositivos imunitórios em prol da observância da finalidade da norma criada pelo constituinte, senão vejamos:

Agravo regimental no agravo de instrumento. Imunidade tributária da entidade beneficente de assistência social. Imprescindibilidade de o imóvel estar relacionado às finalidades essenciais da instituição. Interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar o seu potencial de efetividade. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vem flexibilizando as regras atinentes à imunidade, de modo a estender o alcance axiológico dos dispositivos imunitórios, em homenagem aos intentos protetivos do constituinte originário. 2. A Corte já reconhece a imunidade do IPTU para imóveis locados e lotes não edificadas. Nesse esteio, cumpre reconhecer a imunidade ao caso em apreço, sobretudo em face do reconhecimento, pelo Tribunal de origem, do caráter assistencial da entidade. 3. Agravo regimental não provido. (STF, AI 742230 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 12/03/2013, PROCESSO ELETRÔNICO DJe082 DIVULG 02052013 PUBLIC 03052013)

Seguindo esta mesma linha, o Professor Roque Carrazza, ao apreciar as regras de imunidade, a define como um limite constitucional à ação estatal de criar tributos e, sendo assim, desenvolve o seguinte raciocínio:

Vai daí que as imunidades tributárias têm assento constitucional, motivo pelo qual o tema reclama análise sob a exclusiva óptica da Carta Magna. Deveras, o alcance desses benefícios não deve ser construído com base na normatividade infraconstitucional (v.g., no Código Tributário Nacional), mas apenas com apoio na própria Constituição Federal, que há de ser entendida e aplicada de acordo com os valores por ela consagrada.

As normas imunizantes limitam e impedem que as normas de tributação atuem, por isso criam situações permanentes de não incidência, que nem mesmo a lei pode anular. É que a imunidade é, em si mesma, um princípio constitucional, que protege os interesses e valores fundamentais da sociedade.

Como corolário, a Administração Fazendária não pode pretender tributos das categorias imunes, por impossibilidade jurídica de lei válida a respaldar tal pretensão. (Grifamos)

(CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 15ª edição, revista e ampliada, até a EC 67/2011, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. Editora Malheiros. 2011. Pg. 527528.)

Desse modo, verifica-se que a norma constitucional que institui a

imunidade não pode ser mitigada por lei, muito menos por ato normativo expedido pela autoridade administrativa. É preciso, então, que seja respeitada a limitação do exercício da competência imposta pelo legislador constituinte.

Diante disto, cabe analisar o intuito do constituinte derivado ao instituir a imunidade das receitas de exportação em relação às contribuições sociais. Neste particular, é pertinente citar a justificativa da Proposta nº 277B/ 2000, que resultou na Emenda Constitucional nº 33/01:

O dispositivo que desonera as receitas de exportação das contribuições sociais e das contribuições de intervenção no domínio econômico é bastante pertinente, e até mesmo imprescindível, pois, dada a acirrada concorrência no comércio internacional não se pode admitir qualquer forma de agregação de tributos a bens e serviços exportados.

Verifica-se, portanto, com bastante clareza, que a intenção do legislador constituinte ao introduzir essa norma imunizante foi a de desonerar os produtos brasileiros destinados ao exterior, com o objetivo de torna-los competitivos no mercado internacional.

Diante disto, interpretando-se de forma teleológica a previsão consagrada no § 2º do art. 149 da CF, infere-se que a imunidade consagrada neste dispositivo abrange as receitas decorrentes da comercialização de produtos nacionais **com destino ao exterior.**

Portanto, não é razoável excluir da abrangência dessa norma imunizante as operações que possuem o fim específico de exportação, como é o caso das vendas realizadas a empresas comerciais exportadoras cujo destino das mercadorias comercializadas seja unicamente o exterior.

Ressalte-se, inclusive, que nas vezes em que o legislador infraconstitucional se debruçou sobre o tema, sempre conferiu às vendas realizadas para comerciais exportadoras, com o fim específico de exportar, o mesmo tratamento tributário das exportações diretas.

É o que se verifica do Decreto Lei nº 1.248/72, que, em seu art. 3º, é expresso em assegurar ao produtor vendedor os mesmos benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação.

Esta mesma postura também se observa nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que, respectivamente, em seus arts. 5º, III e 6º, III, preveem a não incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas decorrentes das operações de vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

É importante observar que a matriz constitucional da não incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas de exportação é exatamente a mesma que a das contribuições previdenciárias, qual seja: art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal.

Portanto, não haveria razão para o legislador infraconstitucional estabelecer uma sistemática para as contribuições previdenciárias diferente da estabelecida para o PIS e a COFINS, uma vez que se está diante de uma mesma previsão constitucional que possui um único objetivo: desonerar os produtos brasileiros destinados ao exterior das contribuições sociais e de intervenção do domínio econômico.

Diante deste cenário, entendo que a Receita federal do Brasil extrapolou sua função meramente regulamentadora, ao limitar a abrangência da referida norma imunizante para as operações de exportação direta, no §1º do art. 245 do IN SRP nº 03/2005, vigente à época dos fatos geradores.

Ou seja, se o legislador constituinte estabeleceu, no art. 149 da CF, que as receitas decorrentes de exportação são imunes às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, não cabe à autoridade administrativa expedir ato normativo limitando tal imunidade apenas aos casos em que a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior.

Ademais, restringir a imunidade constitucionalmente prevista às

exportações efetuadas diretamente pelo produtor rural ou agroindústria implicaria na limitação do benefício às grandes empresas que possuem estrutura hábil a promover diretamente as suas exportações, deixar de contemplar, portanto, pequenos produtores rurais e agroindústrias que dependem dos serviços de comerciais exportadoras para esse fim. Certamente não foi essa a intenção do constituinte derivado, ao imunizar as receitas decorrentes da exportação das contribuições sociais(...)". (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2013).

Todavia, a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, em contrapartida, opta pela posição do fisco e compartilha a interpretação restritiva:

"[...] Desse modo, a abrangência da imunidade limita-se às operações desenvolvidas diretamente entre o produtor e o comprador estrangeiro, não albergando as comercializações efetuadas entre produtor e adquirentes sediados no país.

Nesse sentido, também é o entendimento da Procuradoria Federal, conforme Nota técnica n.30 de 2004 (NOTA TÉCNICA PFE-INSS/CGMT/DCMT Nº 30/2004) nestas palavras:

7. Nesse diapasão, muito embora atenda plenamente ao tão visado incremento da política exportadora a isenção da receita decorrentes da operação que remete a empresa comercial exportadora produtos com fim específico de exportação (conforme consignado na Nota Técnica que se objetiva rever, a qual bem assevera o efeito nocivo aos pequenos produtores da inexistência de isenção nessa operação), tanto é que a Receita Federal desonerou-a através das leis outrora mencionadas, não há lei específica que a preveja em relação às contribuições previdenciárias, por isso que os atos normativos editados no âmbito do INSS tampouco a preveem.

Logo, ante a ausência de supedâneo legal para se reconhecer a inexistência do fato gerador das contribuições previdenciárias nas operações internas que remetam às *tradings* produtos com fim específico e comprovado de exportação, são devidas as contribuições arrecadadas pelo INSS.

8. Por todo o exposto, atestamos a perfeita adequação da Nota Técnica PROCGER/CGCONS/DCT Nº 521/2002 ao entendimento desta Procuradoria Federal Especializada junto ao INSS, do que decorre a desnecessidade de sua revisão".(MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2013).

Apesar da visão adotada pelo voto vencido, compete manter-se na concepção trazida pelo entendimento vencedor, apenas reforçando a compreensão de que a Constituição de 1988, na qualidade de norma fundamental, goza de respeito as normas imunizantes, dispensando possíveis interpretações trazidas pela administração pública fiscal, através de normas internas. Haja vista, não apenas desrespeitar a hierarquia normativa, mas também ferir a isonomia tributária, diferenciando o contribuinte quanto ao seu porte estrutural, para se inserir na seara imunizante.

4. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Outro item que compõe a pesquisa é a imunidade tributária, sobretudo no que diz respeito à norma inscrita no art.149, § 2º, que trata da não incidência sobre a receita de exportação, no que se refere à contribuição social. Portanto, convém conceituar a figura da imunidade, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

“A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, que estabelecem de modo expreso a incompetência das pessoas políticas de direito interno, para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.” (CARVALHO, 1999, p. 178).

Em síntese, a imunidade tributária é uma norma constitucionalmente prevista de não incidência qualificada. É vista como qualificada por haver previsão positiva de uma hipótese que, caso ocorra, não irá incidir. Outra parte que compõe a ideia de imunidade são suas formas; de maneira que ela possa ser específica, por envolver um tributo determinado, ou genérica, quando se utiliza de conceitos abertos como renda, patrimônio ou serviço para estabelecer uma base tributante. Ainda sobre as normas genéricas ou específicas, há uma delimitação relevante a ser feita, nas palavras da obra conjunta de Luciano Ferraz, Marciano Seabra de Godoi e Werther Botelho Spagnol, que aponta:

“As imunidades previstas no art.150, VI, da Constituição se referem somente à espécie tributária imposto e são tidas pela jurisprudência do STF como verdadeiras cláusulas pétreas, não podendo ser suprimidas ou restringidas nem mesmo pelo constituinte derivado (vide ADI nº 939, DJ, 18 mar.1994). O fundamento dessas imunidades do art.150, VI, da Constituição, chamadas imunidades genéricas, é a proteção da própria federação (no caso da imunidade recíproca prevista no art.150, VI, ‘a’) e de determinadas liberdades fundamentais dos cidadãos (liberdade de crença, liberdade de expressão da atividade intelectual etc.) frente ao poder de tributar do Estado.

Além dessas imunidades a impostos previstas no art.150, VI, da Constituição, há outras normas de imunidade espalhadas pelo texto constitucional, referindo-se ora a impostos específicos (p.ex. o art.155, §2º, X, ‘a’), ora a contribuições (p.ex. o art.149, §2º, I), ora a taxas (art.5º, XXXIV). Em algumas ocasiões, o STF se pronunciou no sentido de que essas imunidades situadas fora do art.150, VI, da Constituição não constituem cláusulas pétreas, podendo ser alteradas ou revogadas por emenda constitucional, como foi o caso da revogação do art.153, §2º, II, da Constituição pela EC nº20/1998 (vide RE nº 372.600, DJ, 23 abr. 2004).” (FERRAZ, DE GODOI, SPAGNOL, 2014, p.269)

Os autores ainda complementam o assunto, ao afirmarem:

“Outra diferença entre as imunidades do art.150, VI, da Constituição e as demais imunidades espalhadas pelo texto constitucional é que, em relação às primeiras, o STF revela forte tendência de interpretá-las ampliativamente, de modo a ‘maximizar-lhes o potencial de efetividade’ (vide RE nº 237.718, DJ, 06 set, 2001), ao passo que em relação às segundas há manifestações hesitantes, ora se afirmando que as imunidades não merecem interpretação nem restritiva, nem ampliativa, cabendo ao intérprete ‘ser fiel ao sentido e à extensão da norma’ (vide voto da Ministra Ellen Gracie no RE nº 564..413, DJ 06 dez.2010) ora se afirmando abertamente que imunidade é ‘exceção’ e por isso cabe interpretar os preceitos regedores de forma estrita (vide emenda oficial RE nº 564..413)”. (FERRAZ, DE GODOI, SPAGNOL, 2014, p.269).

Essa distinção existente entre os dois espaços explica como o Superior Tribunal Federal poderá tratar a imunidade das receitas de exportação. Apenas para reforçar as diferenças de tratamento entre as imunidades de teor genérico e as de caráter específico, consulta-se os autos supracitados no RE 237.718-6, para notar a distância entre essas formas de imunidade, nos termos do voto do Ministro Sepúlveda Pertence, quanto às genéricas:

“Não obstante, estou em que o entendimento do acórdão - conforme ao do precedente anterior à Constituição - é o que se afina melhor à linha da jurisprudência do Tribunal nos últimos tempos, decisivamente inclinada à interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram limitações ao poder de tributar.

São exemplos marcantes dessa tendência a aplicação liberal que a Casa tem dado à imunidade de livros, jornais e periódicos (v.g., RE 141441, Pleno, 04.11.87, Sanches, RTJ 126/216; ERE 104563, Pleno, 09.06.93, Néri, RTJ 151/235), assim como à do papel destinado à sua impressão” (STF, 1996).

Outra característica que compõe a figura da imunidade é a necessidade dela ser disciplinada, no tocante às suas limitações materiais, por meio de lei complementar, conforme o artigo 146 da Constituição aponta. A seu turno, o Supremo Tribunal Federal afirma:

“As limitações constitucionais ao poder de tributar são o conjunto de princípios e demais regras disciplinadoras da definição e do exercício da competência tributária, bem como das imunidades. O art. 146, II, da CF/1988 regula as limitações constitucionais ao poder de tributar reservadas à lei complementar, até então carente de formal edição. (...) A Suprema Corte, guardiã da CF, indicia que somente se exige lei complementar para a definição dos seus limites objetivos (materiais), e não para a fixação das normas de constituição e de funcionamento das

entidades imunes (aspectos formais ou subjetivos), os quais podem ser veiculados por lei ordinária, como sói ocorrer com o art. 55 da Lei 8.212/1991, que pode estabelecer requisitos formais para o gozo da imunidade sem caracterizar ofensa ao art. 146, II, da CF, *ex vi* dos incisos I e II (...)".(STF, 2014).

Encerrando as considerações, firma-se o entendimento de que a imunidade tributária é uma regra de caráter constitucional que cria limites na atividade legislativa na criação de novos tributos. Ao mesmo tempo, distancia-se das isenções, pois as isenções são provenientes de um espaço infraconstitucional. Entretanto, vale lembrar que, apesar de as imunidades serem constitucionais e imporem limites à ordem tributária, uma outra característica delas é o fato de serem normas não autoaplicáveis. Ou seja, elas necessitam de lei complementar para que sejam aplicáveis faticamente.

4.1. Imunidade e Direito fundamental

Um ponto interessante é como a imunidade pode, dentro do cenário normativo tributário, exercer o papel de meio para realização dos direitos fundamentais. Para explicar isso é preciso caminhar pelos princípios que residem no corpo da Constituição de 1988. Eles regem as ações tanto dos sujeitos como do Estado com a finalidade de promover a dignidade humana, tendo em vista que esta é o fundamento e fim da sociedade, o que define o princípio da dignidade humana como também o valor essencial que confere unidade ao texto constitucional. Assim como a dignidade humana, os demais valores e princípios constitucionais são vistos como normas de feição fundamentadora e informacional, sobretudo quanto à atribuição dos direitos fundamentais. Em virtude disso, dentro da perspectiva do poder constituinte originário, através das normas de direito fundamental, este poder pretende instalar a função instrumental de integração e hermenêutica proveniente do princípio da dignidade da pessoa humana que circunda e permeia todo o ordenamento. Haja vista ser o princípio em discorrimento supremo, por ser parâmetro nos campos da aplicação, interpretação e conjunção dos direitos fundamentais e demais previsões da Constituição de 1988, o que, de maneira segura, inclui o art. 149 do diploma em análise.

Por tudo isso, o princípio da dignidade da pessoa humana está presente em todos os direitos fundamentais em níveis distintos, de maneira a exercer suas feições tanto de informar como de fundamentar, zelando pelo espaço pético da norma regente de todo o ordenamento pátrio. Alexandre de Moraes, em sua obra “Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional”, leciona:

“A dignidade é um valor espiritual e moral inerente à pessoa, que se manifesta singularmente na autodeterminação consciente e responsável da própria vida e que traz consigo a pretensão ao respeito por parte das demais pessoas, constituindo-se em um mínimo invulnerável que todo estatuto jurídico deve assegurar, de modo que, somente excepcionalmente, possam ser feitas limitações ao exercício dos direitos fundamentais, mas sempre sem menosprezar a necessária estima que merecem todas as pessoas enquanto seres humanos”. (DE MORAES, 2002, p.128)

A relação entre dignidade humana, enquanto princípio, e os direitos fundamentais se funda na concepção de que o Estado Democrático de Direito se constrói a partir da pessoa e para servi-la, de modo ser impossível pensar a sua existência sem o respeito à dignidade da pessoa humana. É certo, desta feita, que esta interpretação sob a luz da dignidade humana deve estar presente na norma tributária, sobretudo, na aplicação dos direitos do contribuinte, os quais carregam em si o dever de expressar o princípio supremo. À luz da perspectiva da materialização dos princípios e direitos fundamentais, ao lado da obediência da dignidade humana, é onde a imunidade tributária deve ser vista. Isso ocorre pelas características já expressas da estrutura do Estado Democrático de Direito, tais como princípios, direitos e garantias. A este corpo estatal cabe não apenas uma conduta negativa, no sentido não apenas de preservar os direitos fundamentais dos administrados, mas também de exercer atitudes positivas que atribuam certeza no exercício individual da personalidade, como o agir pleno da dignidade. No que tange a imunidade, a imunidade das exportações quanto a contribuição social deverá se posicionar sob a ótica da dignidade humana, por ser esta o valor essencial que permeia e integraliza as normas constitucionais, vistas conjuntamente.

Assim, quando se observa a imunidade sobre as exportações, é claro o seu caráter objetivo por este considerar uma determinada situação. Por isso, como uma imunidade tributária objetiva, esta protege um conjunto de princípios, direitos e garantias fundamentais norteadores do Estado Democrático de Direito, mediante o afastamento do poder de tributar por contribuir para o cumprimento do objetivo de

desenvolvimento nacional, plasmado no artigo 3º da Constituição vigente. Nessa direção e confirmando a ideia de que as imunidades são colaborativas para o cumprimento dos direitos fundamentais e objetivos constitucionais, afirma Ricardo Lobo Torres:

“Imunidade tributária, do ponto de vista conceptual, é uma relação jurídica que instrumentaliza os direitos fundamentais, ou uma qualidade da pessoa que lhe embasa o direito público subjetivo à não-incidência tributária ou uma exteriorização dos direitos de liberdade que provoca a incompetência tributária do ente público”. (TORRES, 1993, p.319).

Em via próxima, existem aqueles que creem na imunidade não somente como um mecanismo que leva à concretização dos direitos fundamentais. Há uma linha doutrinária que leva à compreensão de que a imunidade em si é um direito fundamental. Um exemplo disso é a visão de Regina Helena Costa. Esta autora entende que diante do caráter da extrafiscalidade é nítida a concepção de direito fundamental, propriamente dito. Para a autora, o impedimento de que o exercício da tributação diminua a amplitude dos próprios direitos fundamentais velados constitucionalmente pode ser visto como um direito fundamental propriamente dito.

Nesse enredo, encontra-se o elo entre o princípio da dignidade humana, os direitos fundamentais e o instituto da imunidade tributária, porquanto os três pontos asseguram valores relevantes e por isso velados pela Constituição. Tanto o princípio como a imunidade são caminhos para se proteger e implementar os direitos fundamentais, dentro da tarefa de velar por determinadas pessoas, situações e objetivos para que estes não sejam atingidos pelo poder tributante. Isso ocorre com intuito de impedir a redução dos direitos fundamentais. Ou seja, demonstra-se que as imunidades representam mecanismos que protegem a liberdade e patrimônio do contribuinte, ampliando a densidade de certos valores presentes no ordenamento.

4.2. Imunidade Sobre as Receitas de Exportação Indireta

Em começo, há de se expor as palavras de Heleno Torres:

“[...] Para as exportações, o texto constitucional vigente afirma o princípio do país de destino para a tributação de produtos no comércio internacional, ao prescrever que não incidirão impostos sobre produtos destinados ao

exterior, a título de IPI (art.153, § 3º, III) ou ICMS (art.155, §2º, X, 'a'), bem como contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico (art.149,§2º, I); e, na hipótese de serviços, não se aplicando o ISS (art.156, §3º,II) e o ICMS (art.155,§2º, X, 'a'), nos casos em que este pode incidir, além das contribuições acima indicadas, quanto às receitas decorrentes da exportação. E em paralelo a tais imunidades, emerge o regime de crédito como método complementar de não cumulatividade, na medida em que plurifasia não se encerra num ato de consumo interno[...]” (TORRES, 2005,p.58).

Entretanto, a visão discorrida não abarcará todos os tributos acima supracitados e tão somente a contribuição social exposta no art.149. Por isso, fora publicada a Emenda Constitucional n.º 33, de 2001,que dá novos contornos ao artigo 149 da Constituição Federal. Anterior a esta emenda, o dispositivo objeto de mudança possuía a seguinte redação:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, parágrafo 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. Parágrafo único. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social” (BRASIL, 1988).

Uma das mudanças realizadas pela emenda,a partir de 12 de dezembro de 2001, foi a instauração da norma de incompetência sobre as receitas oriundas das operações de exportação:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, parágrafo 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. [...] § 2º. As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação” (BRASIL, 1988).

Assim, sobre a norma que fundamenta a imunidade da exportação objeto de análise compete discorrer a respeito de certos aspectos, dentre os quais a emenda constitucional nº 33/2001. Além disso, compreender os conceitos de receita, contribuição social e exportação.Face a esta introdução, ao consultar toda a tramitação da emenda supracitada, nota-se que o constituinte trouxe como proposição, no uso da extrafiscalidade da norma que institui a imunidade, estimular

as operações de comércio exterior, tornando os preços dos bens brasileiros mais competitivos no mercado externo. Prova disso se encontra nas palavras do relator dentro da proposta nº 227-B/2000, que originou a EC nº 33/01:

"O dispositivo que desonera as receitas de exportação das contribuições sociais e das contribuições de intervenção no domínio econômico é bastante pertinente, e até mesmo imprescindível, pois, dada a acirrada concorrência no comércio internacional não se pode admitir qualquer forma de agregação de tributos a bens e serviços exportados."(PEC nº 227/2000 apud TOVAR, 2005).

Como se depreende do trecho acima, a intenção fora de instigar o ato de exportar e cumprir um dos objetivos constitucionais expostos no art.3º, relativo ao desenvolvimento nacional. Vale ressaltar ainda que essa imunidade de caráter objetivo revelou, desde o seu nascedouro,obediência à dignidade da pessoa humana. Haja vistaestar a imunidade da exportação face às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico,dentro da natureza da ação negativa de não tributar para que não apenas o número de exportadores das modalidades direta ou indireta seja maior, como também propiciar o desenvolvimento nacional, o que culmina na evolução de cada cidadão sob o ponto socioeconômico da sociedade.Sobre essa relação com a dignidade humana, Duarte Ivo Cruz posiciona:

"[...] o incremento da exportação significa, antes de mais, a expansão e aperfeiçoamento do parque industrial, o desenvolvimento tecnológico da produção; o incremento da comercialização respectiva, em suma – o reforço de uma potencialidade de riqueza, de qualidade de vida, necessários ao bem-estar-nacional. [...]" (CRUZ, 1975,p.45)

Dentro do entendimento de fins constitucionais, Mizabel Derzi ao remodelar a obra de Aliomar Baleeiro:

"[...] a Constituição de 1988, abrigando as tendências das anteriores, é marcada por duas características relevantes na política tributária, direcionada ao desenvolvimento: estímulo ao desenvolvimento industrial, voltado à exportação; e incentivo ao desenvolvimento harmonioso da Federação, pela redução das desigualdades regionais. Assim foram repetidas as imunidades que marcaram as Constituições anteriores, das últimas décadas, como a imunidade dos impostos incidente sobre a produção industrial destinada ao exterior (art.153, § 3º, III) e a imunidade do imposto sobre circulação desses mesmos produtos nas operações de exportação art.155, § 2º, X, a). Como registrou Aliomar Baleeiro, trata-se de uma política destinada a impedir ou a atenuar a exportação de impostos, que afetam a competitividade dos produtos nacionais no mercado externo, a obtenção de divisas e o equilíbrio da balança de pagamentos.

Coerentemente, tanto os créditos incidentes sobre a produção ou a circulação nas etapas anteriores eram mantidos para abatimento ou devolução, de modo que os produtos nacionais chegassem ao exterior livres de tributo [...]”. (BALEIRO,2005, p.467)

Seguido, importa tratar do conceito de receita, que constitui espaço de incidência da Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta. Para que a delimitação seja feita, basta recorrer à seguinte concepção: receita é vista como toda entrada no patrimônio do contribuinte, desprovida de reservas. Para ilustrar melhor o conceito de receita, basta observar os dizeres de Andrade Filho (2008, p.43), que afirma que “as receitas são os valores positivos que ingressam no patrimônio social, sob a forma de bens e direitos e de reduções de obrigações que irão compor o acréscimo patrimonial ao cabo de determinado tempo, segundo o direito aplicável”. Corroborando com todo o exposto, tem-se ainda a decisão do Supremo Tribunal Federal – STF, que dispõe o seguinte: “O conceito de receita bruta sujeita à exação tributária envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais”. (STF, 2006).

Em via próxima, na seara contábil, há a ideia de que receita importa em aumento de benefícios de caráter econômico, sob a rubrica de entrada de recursos ou, de maneira semelhante, quando os ativos aumentam e o passivo diminui. Outro componente relevante da norma instituidora da imunidade objeto desta pesquisa é a exportação, já definida em capítulo anterior, cuja definição passa também pelo dimensionamento das formas pelas quais ocorre. Nesse sentido, a primeira forma opera-se ao realizar a venda de produtos diretamente aos destinatários, com pleno domínio de todas as etapas. Estes destinatários podem ser distribuidores, representantes da marca ou filiais no exterior. Enquanto na segunda modalidade, a empresa, mesmo com a pretensão de levar seu produto ao mercado externo, não possui a devida estrutura, por isso faz uso do serviço da intermediadora, a qual busca comprador em outros mercados.

Tais empresas intermediadoras podem ser as empresas comerciais exportadoras e/ou *trading companies*. Para melhor ilustrar o contexto das exportações indiretas e também, de certo modo, o conceito legal do ato de exportar, seguem os termos inscritos no Decreto Lei nº1248/1972:

“Art.1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:

- a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;
- b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

[...]

Art.5º - Os impostos que forem devidos bem como os benefícios fiscais, de qualquer natureza, auferidos pelo produtor-vendedor, acrescidos de juros de mora e correção monetária, passarão a ser de responsabilidade da empresa comercial exportadora nos casos de:

- a) não se efetivar a exportação após decorrido o prazo de um ano a contar da data do depósito;
- b) revenda das mercadorias no mercado interno;
- c) destruição das mercadorias.” (BRASIL, 1972).

Atribuindo fechamento ao desenho da imunidade tributária sobre as receitas advindas da exportação, cabe tecer considerações sobre as contribuições. O tributo finalístico contribuição constitui espécie que é destinada à sustentação da Previdência Social. Esse caráter finalístico advém de sua vinculação como fonte de custeio de despesa específica, não sendo cabível seu manuseio dentro do orçamento público. Mostra disso se encontra definida no seguinte dispositivo:

“Art. 195. A seguridade social 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:(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)” (BRASIL, 1988).

Apenas para complementar, sem quaisquer aprofundamentos, justamente por não ser parte da presente pesquisa, há ainda a CIDE- Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, que carrega consigo também uma vinculação e o caráter da extrafiscalidade. Voltando às contribuições relevantes, outro componente importante das contribuições sociais é sua feição solidária. Sobre isto, Marco Aurélio Greco individualiza e aponta:

“As contribuições são diferentes de impostos e taxas porque partem de um conceito básico diverso. Ainda que tenham natureza tributária, isto não lhes retira esta diferença. Enquanto o imposto apoia-se no poder de império (o *casus necessitatis*), ou seja, o Estado precisa de determinado montante em dinheiro para atender às despesas relativas ao exercício de suas funções e, para tanto, exerce (nos limites da Constituição) seu poder de império sobre os contribuintes, nas taxas o conceito básico que as informa não é o do puro império, mas o de benefício (que, segundo alguns é formulado a partir de uma noção de ‘contraprestação’ que seria ínsita à figura). Por sua vez, nas contribuições (não vou ampliar agora o exame deste conceito, mas talvez mais adiante fique claro) o conceito básico não é o poder de império do Estado, nem o benefício que o indivíduo vai obter diretamente de uma atividade do Estado (nem necessariamente o seu custo), mas sim o conceito de solidariedade em relação aos demais integrantes de um grupo social ou econômico, em função de certa finalidade. Em certa medida, esta visão tripartite encontra semelhança com o conceito de exigências gerais, preferenciais e associativas a que se refere Kruse.” (GRECO, 2000, p.83).

Quanto ao fato de as contribuições sociais serem vistas como parafiscais, Geraldo Ataliba conceitua:

“São tributos parafiscais aqueles criados (evidentemente por lei) para certas pessoas diversas do estado e arrecadados por elas próprias. Estas pessoas podem ser públicas autárquicas – meramente administrativas, como as designa, com rigor, Ruy Cirne – ou mesmo privadas, desde que com finalidades de utilidade pública. São tributos parafiscais as taxas de pedágio das autarquias ou entidades rodoviárias, a taxa de esgoto das autarquias ou empresas estatais que prestem serviços, as taxas cobradas pelas autarquias, os tributos destinados ao INSS, ao SESC, ao SENAC, ao SENAI, ao SESI, ao INCRA, à OAB, ao CREA etc.” (ATALIBA, 2016, p. 189).

Conclui-se que a imunidade das exportações é uma forma de comando constitucional de incompetência frente a União para criar contribuições sociais e de intervenção sobre o bem jurídico tutelado e descrito na Constituição, no caso o desenvolvimento nacional sob a rubrica da exportação.

5. ANÁLISE DO ELEMENTO JUSTO TRIBUTÁRIO

Passados os capítulos antecedentes, em que se buscou a compreensão da teoria da justiça de John Rawls, desde a noção de sociedade até a materialização de sua concepção de justiça, passando por questões pertinentes ao contexto tributário, como a ideia de dignidade humana atrelada à tributação, bem como os componentes da norma tributária em análise, agora é oportuno fazer, conforme a ótica rawlsiana, o encontro do elemento justo dentro da forma de tributação exposta. Cabe lembrar que a finalidade pretendida diante de todos os elementos teóricos de justiça construídos por Rawls é a compreensão da justiça dentro do aspecto tributante da sociedade, optando para tanto pelo estudo da Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta incidente sobre as exportações indiretas.

5.1. Histórico da Exação

Dessa maneira, um primeiro tópico relevante refere-se à origem da Contribuição Previdenciária Sobre Receita Bruta – CPRB, que tem seu início com o surgimento da Medida Provisória nº 540/2011, a qual alterou a base de cálculo contribuição social patronal prevista no art. 22, I e II da Lei nº 8.212/1991, para receita bruta. Esta, a seu turno, teve, dentre outros fins, o de incidir sobre o planejamento tributário e, ao mesmo tempo, proteger o trabalhador. Ao passo que as empresas, dentro de um planejamento sobre lacuna legal, ao realizar a contratação de seus funcionários, ordenavam que estes criassem uma pessoa jurídica composta somente pelo sujeito, rechaçando assim qualquer relação empregatícia.

Apesar desse intuito protetivo em relação aos trabalhadores, tal medida provisória também possuía como finalidade a desoneração e recuperação de determinados setores econômicos. Nesse sentido, merecem destaque as empresas prestadoras de serviços de tecnologia da informação – TI, acompanhadas das detentoras de tecnologia da informação e comunicação – TIC, as indústrias de móveis e outras indústrias relativas a confecções e artefatos de couro. Adiante, a referida medida foi convertida na Lei no 12.546/2011, que disciplina:

“Art. 7º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de 2% (dois por cento)”.(BRASI, 2011).

A conversão da medida em lei operou-se, pelo menos à primeira vista, com respeito à imunidade constitucional atinente às contribuições sociais na receita decorrente de exportação, determinando que deve ser excluída da base de cálculo a receita bruta decorrente das exportações. O dispositivo constitucional então dita:

“Art. 149
[...]
§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:
I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;
[...]
Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei:
II - exclui-se da base de cálculo das contribuições a receita bruta de exportações. (BRASIL, 1988)

Todavia, a norma exposta na lei em comento, através de instruções normativas expedidas pela Secretaria da Receita Federal, sofreu alterações quanto à concepção a respeito da inclusão das exportações na base de cálculo das Contribuições Previdenciárias sobre a Receita Bruta, gerando incidência no tocante às exportações indiretas. Prova disso são as Instruções Normativas de nº3/2005, no art. 245, bem como a 971/2009, em seu art. 70, e seguidamente o §1º do art. 3º da Instrução nº 1.436, uníssonas quanto à limitação da norma imunizante para que esta proteja somente as exportações diretas, ao disciplinar que a receita bruta proveniente de vendas feitas pelas empresas comerciais exportadoras ou *tradings* integrem a base de cálculo da Contribuição Previdência da Receita Bruta (CPRB). Assim, o art. 245 da Instrução Normativa no 3/2005, ora revogada, informa:

“Art. 245. Não incidem as contribuições sociais de que trata este Capítulo sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos, cuja comercialização ocorra a partir de 12 de dezembro de 2001, por força do disposto no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.
§ 1º Aplica-se o disposto neste artigo exclusivamente quando a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior.
§ 2º A receita decorrente de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País é considerada receita proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto.(BRASIL,2005).”

Passado tempo, a Instrução Normativa nº 971 manteve o entendimento:

“Art. 170. Não incidem as contribuições sociais de que trata este Capítulo sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos, cuja comercialização ocorra a partir de 12 de dezembro de 2001, por força do disposto no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001. [...] § 2º A receita decorrente de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País é considerada receita proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto.” (BRASIL, 2009).”

Cumpra neste espaço trazer ainda o texto inserido no art. 3º da Instrução Normativa no 1.436:

“Art. 3º Na determinação da base de cálculo da CPRB, serão excluídas: I - a receita bruta decorrente de: a) exportações diretas.” (BRASIL, 2013).”

Sintetizando o histórico normativo, a contribuição previdenciária sobre receita bruta se instaurou pela lei 12.546/2011, tornando o tributo exigível para um número amplo de empresas, em seguida a lei 13.161/2015 torna o regime tributário que institui o tributo em destaque opcional, ou seja, resta ao empresariado optar por qual forma tributária lhe é mais compatível. A seguir, foram expedidas duas medidas provisórias: a 774/2017, que delimita o campo de ação para os segmentos da comunicação, transporte e construção civil, e, por fim, a medida provisória 794/2017, que abre novamente para os demais setores.

Importa ressaltar, que a lei que deu origem ao tributo em 2011, sofreu uma alteração pela Lei nº 13.670 de maio de 2018 que prevê um limite para sistemática da CPRB até 2020. Além disso, afastou-se diversas atividades produtivas, ao mesmo instante em que incluiu alguns produtos. Sempre destacando que a instrução normativa 1.436/2013 prossegue sendo válida, apesar de ter algumas alterações feitas pela instrução normativa 1.812/2018.

Face ao contexto explicitado, resta analisar de forma preliminar a legalidade de tais normas internas, sendo ponto de partida para compreensão da validade de qualquer norma, a Constituição. Primeiramente importa salientar que o surgimento da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, no que concerne ao seu aspecto formal, encontra-se de acordo com as normas redigidas no texto constitucional, por seguir tanto o art. 150, inciso I, CF/88, como também o art. 97 do Código Tributário Nacional.

Assim sendo, não resta dúvida quanto à constitucionalidade do tributo em si, tanto no que se refere à sua origem, isto é, a alteração da base de cálculo da contribuição patronal através de medida provisória seguida de lei, em conformidade com escrito no art. 62 CF, como também à regulação por meio de decreto. Deve ficar ressaltado que a observância da legalidade não está adstrita à origem do tributo, esta deverá ser observada até o surgimento da relação jurídica em razão da ocorrência do fato gerador. Nesta esteira, Luciano Amaro leciona sobre o alcance do princípio da legalidade tributária:

“O conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além da simples autorização do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina in abstracto todos os aspectos relevantes para que, in concreto, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se “A” irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação. Os critérios que definirão se “A” deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público.

Em suma, a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização da lei para cobrança de tributos; requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei” (AMARO, 2014, p. 134).

Alberto Xavier, na doutrina escrita por Luciano Amaro, ainda avalia a relação entre a norma que institui o tributo e os atos concernentes à administração pública:

“A legalidade tributária implica, por conseguinte, não a simples preeminência da lei, mas a reserva absoluta de lei, vale dizer, “a necessidade de que toda a conduta da Administração tenha o seu fundamento positivo na lei, ou, por outras palavras, que a lei seja o pressuposto necessário e indispensável de toda a atividade administrativa.”, como bem anota Alberto Xavier. (XAVIER, 1997 apud AMARO, 2014, p.134)

Em conclusão, compreende-se que o papel da legalidade não tem sua vereda delimitada somente pelos termos inscritos na norma. Esta, por sua vez, de forma explícita, tem relação embrionária com o art. 37, caput, CF/88, uma vez que a lei instituidora do tributo em estudo deve legitimar as ações da administração pública do fisco federal, e a esta, por sua vez, na edição de suas normas internas, não lhe é facultado infringir prerrogativa de lei, configurando inconstitucionais as normativas internas supracitadas. Perante as normas inscritas nas instruções normativas

expedidas pela Receita Federal, torna-se patente a opção feita pelo Fisco em interpretar a imunidade de forma restritiva, através de entendimento equivocado ao não entender o caráter objetivo e não aplicar os princípios da isonomia e legalidade, e ignorar a existência de hierarquia normativa presente em nosso ordenamento. Outra consideração a ser feita a respeito da imunidade sobre as receitas da exportação, na qualidade de imunidade específica, é sobre os tributos pelos quais a norma afasta a ocorrência do fato gerador. Logo, como reza o texto transcrito no art.149, § 2º, I, CF/88, os tributos envolvidos são as contribuições sociais e as de intervenção no domínio econômico (CIDE's).

5.2. Princípios rawlsianos sobre a norma imunizante

A compreensão da justiça sob a ótica de Rawls em relação à imunidade da receita das exportações, quanto às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, a partir de todo conjunto de elementos entregues pela teoria em que fundamenta este estudo, traz como aspectos de maior relevância dois pontos: os princípios da igualdade e da diferença e, seguidamente, a compreensão de norma fundamental. Frente a isso, o elo entre a teoria e a face tributária será feito através destes aspectos supracitados; importando lembrar que o primeiro princípio confere uma busca por uma igualdade diante da distribuição de direitos e deveres fundamentais entre os sujeitos viventes em sociedade. Ao mesmo tempo, também é preocupação da teoria da justiça em análise o entendimento quanto às desigualdades que afetam no sentido social e econômico cada indivíduo.

Tais diferenças somente serão vistas como aceitáveis e justas caso sejam precedidas de uma igualdade equitativa de oportunidades, e, de maneira cumulativa, as diferenças precisam gerar benefícios para todos os indivíduos, principalmente aos menos favorecidos. Ao expor as razões que levam à escolha dos princípios, Rawls explica que, dentro da posição original, a pessoa não tem como obter vantagens especiais e não almeja desvantagem. Dessa forma, na repartição de bens primários, nenhum cidadão espera menos que uma parte igual para si, o que finda no princípio da igualdade. Sem desconsiderar as diferenças sociais e econômicas que estão presentes na sociedade, Rawls indica que a estrutura básica desenhada na teoria deva comportar estas.

Esses dois princípios basilares representam uma resposta de John B. Rawls ao utilitarismo. Para a teoria utilitária, o Bem existe independente do Justo, conceituando o Justo como aquilo que amplia o Bem. Este Bem, por sua vez, é visto como atendimento ao desejo racional do indivíduo. Desta feita, dentro do utilitarismo, os termos de cooperação social são tidos como justos desde que se consiga obter o máximo grau de satisfação dos desejos racionais dos sujeitos. O que para Rawls é inconcebível, por ser esta teoria despreocupada com o aspecto distributivo dentro da sociedade.

Neste ponto dos bens primários, surge uma ponderação. A escolha desses dois princípios revela uma priorização do princípio da igualdade em detrimento do princípio da diferença. Isso porque Rawls faz distinção entre as liberdades e direitos fundamentais quanto ao bem-estar social, sendo o posicionamento do filósofo em estudo preferencialmente a favor da distribuição das liberdades e direitos que são fundamentais, por entendê-los como invioláveis. Por essa razão, Rawls estipula, de forma implícita, uma ordem serial entre os princípios da igualdade e diferença, por entender ser o primeiro princípio defensor das liberdades e direitos fundamentais, sendo, pois, prioritário em relação ao segundo.

Quanto ao elo entre a teoria rawlsiana e a face tributária, deve-se explicar. Assim sendo, a justiça como equidade propõe, de início, como primeira análise, a ideia de igualdade. Ato seguido, sem notar a primeira parte como absoluta e considerando as diferenças como pontos componentes da realidade social, é fundamental considerar, dentro do equilíbrio reflexivo, o diálogo com todas essas diferenças sociais e econômicas para que então se concretize a ideia de justo formulada por Rawls. Para que a diferença seja de fato materializada, esta traz o pressuposto existencial de benefício aos menos favorecidos principalmente, e somado a isso, desde a posição original, deverá estar presente a equidade de oportunidades. Os princípios rawlsianos, dentro da perspectiva da ordem serial, formam o elo com a face tributária proposta, sobretudo na repercussão feita pela situação que ilustra esta pesquisa.

5.3. Resposta da Teoria da Justiça

Após entender a relação feita entre a teoria da justiça de Rawls e o campo tributário, cumpre complementar o encontro do justo na situação exposta ao decorrer do estudo. Para tanto vale lembrar a ideia de quatro estágios de Rawls, que surge com o intuito de concretizar os princípios estabelecidos sob o véu da ignorância dentro da posição original. Frente a isso, para que os princípios sejam aplicados dentro da sociedade, essa concretização deverá passar por: posição original, seguida da fase da convenção constitucional, em terceiro, espaço legislativo, e o quarto, aplicação das regras aos casos apresentados diante do judiciário e do poder público.

Dessa maneira, a própria ordem de concretização dos princípios constrói patamares de normatividade. Assim sendo, a constituição deverá seguir os princípios de justiça que se encontram acima dela e conseqüentemente as normas provenientes do espaço legislativo deverão obediência à constituinte elaborada na segunda etapa. Para aclarar melhor, recorda-se que na fase convenção as partes têm o dever de decidir sobre a constituição conforme a ideia de justiça já deliberada anteriormente.

Por essa razão, justamente por terem maiores conhecimentos e a justiça já compreendida, as partes constituintes deverão projetar desde um sistema de poderes até os direitos fundamentais, assim como procedimentos legislativos. Dessa maneira, conclui-se que a constituição como parte relevante da teoria da justiça traz consigo a força de obediência a ela, pois a ideia de quatro estágios nos revela a concepção rawlsiana de hierarquia normativa. Ou seja, quando o fisco tributa por norma interna ele está desconstruindo essa concepção de pirâmide de normas e reafirmando sua incompatibilidade com a teoria da justiça rawlsiana, que coloca a ideia de justiça e os princípios como basilares da sociedade bem ordenada. Dessa forma, se por uma via a situação apresentada pela face tributária gera benefícios aos menos favorecidos abarcados pela Previdência Social, de outro lado a diferença rawlsiana não se concretiza por desconsiderar a questão de equidade de oportunidades, pois desfavorece os que praticam a exportação indireta.

6. CONCLUSÃO

De início, importa rememorar o problema que se propôs responder: o aspecto tributário do Estado, dentro da incidência de Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta nas exportações indiretas, por meio de instrução normativa que determinou que as receitas obtidas pelas *tradings* não seriam compreendidas pela imunidade conferida na Constituição da República de 1988. Essa norma trabalha com a não incidência de contribuição social sobre receitas provenientes de exportação. Para que houvesse compreensão do problema citado, foi utilizada a teoria da justiça elaborada por John Rawls.

Alinhado a isso, a dissertação teve como finalidade principal a definição do elemento justo, nos termos rawlsianos, no direito tributário. Buscou-se também responder aos seguintes pontos: 1º se a teoria de Rawls confere ao Estado a possibilidade de trabalhar em prol de seus interesses, nas relações tributárias construídas com os cidadãos contribuintes; 2º como a equidade rawlsiana visualiza as noções de exportação indireta e direta e ao fim entender se o equilíbrio reflexivo atende ao problema que motiva esta dissertação.

A fim de que a finalidade central e o primeiro objetivo fossem compreendidos, o primeiro capítulo abreviadamente discorreu a respeito da visão de justiça construída por Rawls, com o entendimento de que a sociedade bem ordenada é trabalhada em quatro estágios, em que seus patamares iniciais, posição original e véu da ignorância, manifestam a origem contratualista do autor. Não apenas isso, no percorrer destas etapas conclui-se que a sociedade bem ordenada e o conjunto de normas são resultados de uma concepção pública de justiça e princípios. Sendo estes norteadores das fases constituinte, legislativa e de aplicação das leis. Um ponto interessante é que esses períodos revelam o pluralismo da ideia de justiça, tendo em vista, no decorrer de cada parte, haver presença constante do diálogo estabelecido coletivamente.

Por isso, firma-se o entendimento de que a teoria rawlsiana elabora uma ideia de justiça solidificada pela deliberação entre os sujeitos até a formatação final da sociedade bem ordenada. Com isso, na delimitação do justo e da compatibilidade da tributação descrita no problema com a teoria, deve-se assimilar que a visão de justiça de Rawls não é conivente com uma relação tributária, em que o fisco possa,

por mecanismos normativos, inaugurar novas situações tributáveis, o que torna o cenário injusto.

Em outras palavras, isso afeta diretamente dois aspectos de sua teoria. Primeiro, a ideia de justiça, definida em fase primária; segundo, desconstrói a dinâmica hierárquica dos princípios de justiça. Isso porque a igualdade prevalece sobre a diferença. Ou seja, ao criar uma contribuição social procedimentalmente errada, surge uma repercussão para os cofres da Previdência Social, o que gera resultados aos contribuintes beneficiários. No entanto, quebra-se a equidade de oportunidades, pois tanto a empresa que exporta diretamente, como aquela que exerce a intermediação na modalidade indireta, até a criação deste novo tributo, encontravam-se em equidade de oportunidades no cenário do comércio exterior, no que tange o ato de exportar, o que passa a ser desfeito com a CPRB incidente sobre a receita das *tradings*. Como a diferença somente é aceita se repercutir positivamente ao coletivo e principalmente sobre os menos favorecidos e, ao mesmo tempo, respeitar a equidade de oportunidades, havendo o desfazimento de um destes quesitos, a diferença deixa de ser tolerável.

Para se chegar a essas conclusões, foi necessário percorrer aspectos técnicos da tributação ilustrada na CPRB. Esses aspectos perpassaram pela visão geral do ordenamento tributário brasileiro, especialmente no que se refere ao tributo e sua relação com o binômio direito e dever, as *tradings*, histórico da exação em destaque e a imunidade. Essas análises trouxeram duas compreensões: a primeira é que a imunidade é uma norma não aplicável de forma autônoma, necessitando de disciplina por lei complementar, como exemplificado no presente caso. Isso possibilita ao fisco interpretar por si mesmo e assim desconstruir a ideia de que a administração pública somente deverá operar naquilo que a lei lhe permite. A segunda compreensão é de que a ausência de lei complementar leva à formação do problema exposto nesta dissertação.

Assim sendo, a ideia de equidade vista por Rawls está presente nas oportunidades que se apresentam dentro da sociedade. Não somente em sua formação, como de forma geral no decorrer da sociedade. O que difere da ideia de Aristóteles, que vê na equidade uma forma de justiça para reparar as desigualdades presentes socialmente. Frente a isso, a diferenciação feita pelo fisco entre exportação indireta e direta relata a desconstrução de toda equidade rawlsiana.

Em suma, o equilíbrio reflexivo proposto pelo autor como forma de resposta às críticas à sua visão de justo, sem qualquer pretensão de esgotamento no campo filosófico do direito, se apresenta como solução única para o horizonte tributário narrado no problema.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ANDRADE, Igor Ascarelli Castro de. **Constituição e desigualdade em John Rawls**. Belo Horizonte: D'Placido, 2018.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Trad. Torrieri Guimarães. São Paulo: Martin Claret, 6ª edição, 2001.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 16ª tiragem. 2016. 209p.

BAGNOLI, Carla. Rawls on the Objectivity of Practical Reason. **Croatian Journal of Philosophy**, 3, 2001, p. 307-331.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizando por Misabel Abreu Machado Derzi. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução a ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

BALTHAZAR, Ubaldo César. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteaux, 2005.

BELLO, Eduardo. La teoría de J. Rawls, una respuesta a los problemas de su tiempo. **Daimon. Revista de Filosofía**, nº 28 (Enero-Abril 2003), 145-154

BITTAR, E. C. B. **Curso de Ética Aristotélica**. São Paulo: Manole, 2003.

BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico; lições de filosofia do direito**. Trad. Márcio Pugliesi, Edson Bini e Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995.

BRASIL, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 16 de julho de 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm > Acesso em 15/10/2017.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, 24 de janeiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em 16/10/2017.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> . Acesso em: 20/05/2017.

BRASIL, Constituição dos Estados Unidos do Brasil, decretada pela Assembleia Constituinte. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 18 de setembro de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso em 15/10/2017.

BRASIL, Constituição Política do Império do Brasil, elaborada por um Conselho de Estado e outorgada pelo Imperador D. Pedro I. **Diário Oficial da União**: Rio de Janeiro, 25 de março de 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em 15/10/2017.

BRASIL, Emenda Constitucional 1, de 17 de outubro de 1969. Dispõe sobre o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. **Diário Oficial da União**, Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm> Acesso em: 22/01/2018.

BRASIL, Emenda Constitucional 18, de 1º de dezembro de 1965. Dispõe sobre Reforma do Sistema Tributário. **Diário Oficial da União**, Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm> Acesso em: 20/01/2018.

BRASIL, Emenda Constitucional 33, de 11 de dezembro de 2001. Dispõe sobre alterações dos 149, 155 e 177 da Constituição Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc33.htm>. Acesso em 25/03/2018.

BRASIL, Emenda Constitucional 5, de 21 de novembro de 1961. Dispõe sobre novas discriminações de renda em favor dos municípios brasileiros. **Diário Oficial da União**, Brasília Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-5-21-novembro-1961-363625-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 20/01/2018.

BRASIL, Lei nº 13.161, de 31 de agosto de 2015. Dispõe sobre alterações a Lei 12.546. **Diário Oficial da União**, Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13161.htm> Acesso em: 28/04/2018.

BRASIL, Lei nº 13.670, de 30 de maio de 2018. Altera as Leis nºs 12.546, de 14 de dezembro de 2011, quanto à contribuição previdenciária sobre a receita bruta, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, e 11.457, de 16 de março de 2007, e o Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977. **Diário Oficial da União**, Brasília, 30 de maio de 2018. Disponível

em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13670.htm>
Acesso em: 20/03/2018.

BRASIL, Medida Provisória 540, de 02 de agosto de 2011. Dispõe sobre o Regime Especial de Reintegração dos valores tributários para as Empresas Exportadoras. **Diário Oficial da União**, Brasília Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/mpv/540.htm>. Acesso em 25/03/2018.

BRASIL, Medida Provisória 774, de 30 de março de 2017. Dispõe sobre a Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta. **Diário Oficial da União**, Brasília. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/Mpv/mpv774.htm.> Acesso em: 28/04/2018.

BRASIL, Medida Provisória 794, de 09 de agosto de 2017. Dispõe a revogação da Medida Provisória nº 772, de 29 de março de 2017, a Medida Provisória nº 773, de 29 de março de 2017, e a Medida Provisória nº 774, de 30 de março de 2017. **Diário Oficial da União**, Brasília. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/Mpv/mpv794.htm >. Acesso em: 28/04/2018.

BRASIL. Código Tributário Nacional. In: ANGHER, Anne Joyce (Org.). **Vademecum acadêmico de direito Rideel**. 20. ed. São Paulo: Rideel, 2015

BRASIL. Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 dez. 2002. Disponível em: <<http://www18.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Decretos/2002/dec4543.htm>>. Acesso em: 22/01/2015.

BRASIL. Decreto nº 7.828, de 16 de outubro de 2012. Regulamenta a incidência da contribuição previdenciária sobre a receita devida pelas empresas de que tratam os arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011. **Diário Oficial da União**, Brasília, 17 out. 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/decreto/d7828.htm>. Acesso em: 22/01/2015.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972. Dispõe sobre o tratamento tributário das operações de compra de mercadorias no mercado interno, para o fim específico da exportação, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 30 nov. 1972. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1248.htm>. Acesso em: 22/01/2015.

BRASIL. Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011. Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra); dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona; altera as Leis nº 11.774, de 17 de setembro de 2008 e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 15/12/2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm>. Acesso em: 22/01/2015.

BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 25/07/1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em: 22/01/2015.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 2401-003.072. Relatora: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira. Julgamento em 19/06/13. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 28 ago. 2013 Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf>>. Acesso em: 24/03/2015.

BRASIL. Ministério da Previdência Social. Instrução Normativa MPS/SRPnº 3, de 14 de julho de 2005. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais administradas pela Secretaria da Receita Previdenciária - SRP e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 15 jul. 2005. Disponível em: <<http://www3.dataprev.gov.br/sislex/paginas/38/MPS-SRP/2005/3completa.htm>>. Acesso em: 22/01/2015.

BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa RFBnº 1436, de 30 de dezembro de 2013. Dispõe sobre a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), destinada ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS), devida pelas empresas referidas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011. **Diário Oficial da União**, Brasília, 02 jan. 2014. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=48917&visao=anotado>>. Acesso em: 22/01/2015.

BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa RFBnº 971, de 13 de novembro de 2009. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). **Diário Oficial da União**, Brasília, 17 nov. 2009. Disponível em: <<http://www3.dataprev.gov.br/sislex/paginas/38/MF-RFB/2009/971/971.htm>>. Acesso em: 22/01/2015.

BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa RFB nº1812, de 28 de junho de 2018. Dispõe sobre alteração feita na Normativa RFB nº 1.436, de 30 de dezembro de 2013, que dispõe sobre a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), destinada ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS), devida pelas empresas referidas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011. **Diário Oficial da União**, Brasília, 02 jul.2018. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=93026&visao=anotado>>. Acesso em: 25/07/2018.

BRASIL. Receita Federal. **Solução de Consulta nº 221 – Cosit**. 14 ago. 2014. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/SolucoesConsultaCosit/2014/SCCosit2212014.pdf>>. Acesso em: 22/01/2015.

BRASIL. Receita Federal. **Solução de Consulta nº 42 – Cosit**. 2 dez. 2013. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/Solucoes>>

ConsultaCosit/2013/SCCosit422013.pdf>. Acesso em: 22/01/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº3572 / DF. Relator: Ministro Marco Aurelio. Requerente:ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS TRADING. Requerido: SECRETÁRIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIABrasília.25/08/2005.Disponívelem:<<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=3572&processo=3572>>. Acesso em: 22/01/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº4735 / DF. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Requerente:ASSOCIAÇÃO DO COMÉRCIO EXTERIOR DO BRASIL. Requerido:SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Brasília. 01/03/2012. Disponível em:<<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=4735&processo=4735>>. Acesso em: 22/01/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial nº 174.476, Pleno, 26.09.96, Relator: Ministro Marco Aurélio; RE 203859, Pleno, 17.12.96, Corrêa. **Diário de Justiça Eletrônica**, Brasília. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=255915> Acesso em: 15/07/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial nº 627815 / PR. Relatora: Ministra Rosa Weber. Julgamento: 23/05/2013. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 01 out. 2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=3925409>>. Acesso em: 22/01/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 759.244/SP. Pleno. Relator Ministro: Roberto Barroso. Julgamento: 19/09/2013.**Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 18 de set. 2013. Disponível em:<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7637632>>. Acesso em: 22/01/2015

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COSTA, Cássia Celina Paulo Moreira. **A Constitucionalização do Direito de Propriedade Privada**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2003.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CRUZ, Duarte Ivo. Enquadramento jurídico e econômico da exportação. **Revista de DireitoMercantil**, n.17. 1975.

DANIELS, Norman (Org.). **Reading Rawls: Critical Studies on Rawls 'A Theory of**

Justice'.Stanford: Stanford University Press, 1989.

DELGADO, José. Imunidade tributária – Aspectos controvertidos. Imunidades tributárias. Pesquisas Tributárias – Nova Série, São Paulo: **RT**, n. 4, 1998.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Imunidade recíproca. In: TORRES, Heleno Taveira. (Coord.). **Direito tributário e ordem econômica: homenagem aos 60 anos da ABDF**. São Paulo: QuartierLatin, 2010.

DIAS, Maria Clara. Justiça: procedimental ou substantiva?.In: FABRI, M.; NAPOLI, R.; ROSSATO, N. (Orgs.). **Ética e Justiça**. Santa Maria: Palloti, 2003. p.85-95.

FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito financeiro e tributário**. Belo Horizonte: Fórum,2014.424p.

FOLLONI, André. A Imunidade das Receitas Decorrentes de Exportação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 152, p. 40-54, maio 2008.

GIANETTI, Leonardo Varella. **O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas**. Dissertação de mestrado apresentada à Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2011. Disponível em <www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLV_1.pdf >. Acesso em 10/09/2016.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. 271p.

GONÇALVES, Fernando Dantas Casillo. Cofins, PIS E CSLL – Variações cambiais ativas e crédito presumido do IPI da Lei n.º 9.363/9 –Imunidade das receitas decorrentes de exportação – Artigo 149 da Constituição Federal. **Repertório IOB de Jurisprudência**, Rio de Janeiro, v.1, 2.ª quinzena, mar.2004.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: uma figura ‘ sui generis’**. São Paulo: Dialética,2000. 255p.

HICKEY, Lance. **Kant's Concept of the Transcendental Object**.Manuscrito 24, 2001, p. 103-139.

HÖFFE, Otfried. **A metáfora do contrato social**. In: Justiça Política. Petrópolis: Vozes, 1991, p.354-367.

JELLINEK, Georg. **A declaração dos direitos do homem e do cidadão contribuição para a história do direito constitucional moderno**, v.2. São Paulo: Atlas, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**: volume 2: artigos 96 a 138. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2009.

MACINTYRE, Alasdair. **After Virtue**. Londres: Bloomsbury, 2011.

MADEXPORT. **Trading Company X Comercial Exportadora**. Disponível em: <<http://www.madexportbrasil.com.br/site/documentos.php?id=40>>. Acesso em: 20/02/2015

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Sistema Tributário Brasileiro: História, Perfil Constitucional e Proposta de Reforma**. São Paulo, 2000. Disponível em: <http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/07/662f4dcartigo_145.pdf>. Acesso em: 12/05/2017.

MASERA, Marcos Alexandre. **Estado de Direito e Justiça Distributiva em John Rawls**. 1.ed. Curitiba: Prisma, 2016.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional**. São Paulo: Atlas, 2002. 2924p.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade – os impostos e a justiça**. v.1, 1ª. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O Dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

NEDEL, José. **A Teoria Ético-Política de John Rawls: uma tentativa de integração de liberdade e igualdade**. Porto Alegre: Edipucrs, 2000. (Coleção Filosofia, 108).

NOZICK, Robert. **Anarquia, estado e utopia**. São Paulo: Martins Fontes, 2009. 395p.

OLIVEIRA, Nythamar Fernandes. **Os desafios normativos da justiça global segundo John Rawls**. Disponível em: <<http://www.geocities.ws/nythamar/rawls4.html>>. Acessado em: 01/06/2015.

OLIVEIRA, Nythamar Fernandes. **Rawls: procedimentalismo e contratualismo**. Disponível em: < <http://www.geocities.ws/nythamar/rawls1.html> >. Acessado em 01/06/2015.

PAULSEN, Leandro; MELO, Jose Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

POGGE, Thomas. **John Rawls: his life and theory of justice**. New York: Oxford University Press. 2007

RAWLS, John. **Justiça como equidade: uma reformulação**. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

RAWLS, John. **Justiça e Democracia**. São Paulo: Martins Fonte, 2000c

RAWLS, John. **Liberalismo político**. São Paulo, Editora Ática, 2000b.

RAWLS, John. Uma Concepção Kantiana de Igualdade, **Veritas**: Porto Alegre. v. 52, n. 1, Março/2007, p. 108-119

RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Ed. 3ª. São Paulo: Martins Fontes, 2008

RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2016. 764p.

RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Trad. Almiro Piseta e Lenita Maria Rímoli Esteves. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

RAWLS, John. **Uma Teoria da justiça**. Tradução Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997. (Coleção Ensino Superior).

RIBEIRO, Maria de Fátima. A incidência tributária ambiental no desenvolvimento econômico sustentável e a função social do tributo. In **Direito Tributário E Segurança Jurídica**. coord. Maria de Fátima Ribeiro. São Paulo: MP editora, 2008. p. 178-179.

ROSS, Sir David. **Aristóteles**. Lisboa: Publicações Dom Quixote, 1987.

ROUANET, L. P. **Rawls e o enigma da justiça**. São Paulo: Unimarco Editora, 2002.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário**. 12. ed São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

SALGADO, Joaquim Carlos. **A idéia de justiça em Hegel**. São Paulo: Loyola, 1996.

SALGADO, Joaquim Carlos. **A Idéia de justiça em Kant**: seu fundamento na Liberdade e na igualdade. Belo Horizonte: Editora UFMG, 1995.

SANDEL, Michael J. **Justiça – O que é fazer a coisa certa**. Tradução de Heloisa Matias e Maria Alice Máximo. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2011. 349p.

SÃO PAULO. Tribunal Regional Federal. **Apelação Cível nº 0001572-63.2009.4.03.6108/SP**. Relator: Desembargador Federal Peixoto Junior. 21 set. 2012. Disponível em: <<http://web.trf3.jus.br/consultas/Internet/ConsultaProcessual/Processo?NumeroProcesso=00015726320094036108>>. Acesso em: 01/04/2015.

SÃO PAULO. Tribunal Regional Federal. Apelação em Mandado de Segurança no00152890520054036102/SP. Relator: Desembargador Federal Johonsom Di Salvo. 29 maio 2008. Disponível em: <<http://web.trf3.jus.br/consultas/Internet/ConsultaProcessual/Processo?NumeroProcesso=00152890520054036102>>. Acesso em: 01/04/2015.

SHIKIDA, Lucas Silva. O finalismo no Direito Tributário: em que resultou? In: DO AMARAL, Paulo Adyr Dias (Coordenador). **Desenvolvimento econômico entaves tributários e orçamentários**. Belo Horizonte: D'Placido editora. 2016. p.195-219.

SILVA, José Manoel. Imunidades constitucionais – escopo e incompreensão. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Coord.). **Direito tributário atual**. São Paulo: Resenha Tributária, 1995. v. 14, p.162.

TAYLOR, Charles. As Fontes do Self: a construção da identidade moderna. São Paulo: Edições Loyola, 1997. _____. Propósitos entrelaçados: o debate liberal-comunitário. In: _____. Argumentos Filosóficos. São Paulo: Edições Loyola, 2000. _____. Politics of Recognition. In: GUTMANN, Amy (org). **Multiculturalism: Examining the Politics of Recognition**. Princeton: Princeton University Press, 1994. _____. Human Agency and language. (Philosophical Papers/ Charles Taylor; I). Cambridge: Cambridge University Press, 1985.

TORRES, Heleno Taveira. O IVA na experiência estrangeira e a tributação das exportações no direito brasileiro. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 3, n.16, jul-ago.2005.

TORRES, Ricardo Lobo. As imunidades tributárias e os direitos humanos: problemas de legitimação. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de direito constitucional tributário**. Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

TOVAR, Leonardo Zehuri. Operações de exportação, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e imunidade. **JUS.com.br**, 2005. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/6823/operacoes-de-exportacao-contribuicao-social-sobre-o-lucro-liquido-e-imunidade>>. Acesso em 20/08/2017.

VARZANO, Ricardo. **A evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao longo do Século**: Anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro, 1996. Disponível em:<http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf>. Acesso em 30/08/2017.

VITA, Álvaro de. A tarefa prática da filosofia política em John Rawls. **Lua Nova**, nº 25, 1992, p. 5-24.

WALZER, Michael. **Esferas da Justiça**: uma defesa do pluralismo e da igualdade. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

WOLF, Robert Paul. The autonomy of reason: a comentary on Kant's Groundwork of the Metaphysics of Morals. Gloucester: Peter Smith, 1986. In: _____. **Understanding Rawls: a reconstruction and critique of A Theory of Justice**. Princenton: PrincentonUniversity Press, 1977.

XAVIER, Alberto. A contagem dos prazos no lançamento por homologação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 27, 1997. p. 17 apud AMARO, op. cit., p.134