

A TEORIA DA JUSTIÇA DE JOHN RAWLS E O SISTEMA DE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS NA TRIBUTAÇÃO DA RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS NO BRASIL E EM PORTUGAL | *JOHN RAWLS' THEORY OF JUSTICE AND THE SYSTEM OF PROGRESSIVE RATES IN PERSONAL INCOME TAXATION IN BRAZIL AND PORTUGAL*

ANTONIO HENRIQUE LINDEMBERG BALTAZAR
JOÃO RICARDO CATARINO

RESUMO | Este estudo tem como objetivo apresentar uma recensão investigativa sobre a Teoria da Justiça de John Rawls, assim como, a partir dessa perspectiva, refletir sobre o sistema de tributação da renda das pessoas físicas no Brasil e em Portugal, procurando assentar suas características principais e possíveis dificuldades na construção de um sistema fiscal mais justo. A análise da teoria rawlsiana, assim como a exposição de suas críticas mais contundentes, especialmente no que se refere à construção de um sistema tributário justo, permite a compreensão dos alicerces sobre os quais deve estar construído um sistema de tributação da renda. Nesse contexto, as recomendações da OCDE, apresentadas neste estudo, podem ser um importante ponto de partida.

PALAVRAS-CHAVE | Teoria da Justiça. Tributação da renda das pessoas físicas. Equidade. Redistributividade.

ABSTRACT | *This study aims to present an investigative review of John Rawls' Theory of Justice and, from this perspective, reflect upon the personal income taxation system in Brazil and in Portugal, seeking to establish its main characteristics and potential difficulties in creating a fairer tax system. The analysis of Rawlsian theory, as well as the presentation of its most significant critiques, particularly concerning the construction of a fair tax system, allows for an understanding of the foundations upon which a personal income taxation system should be built. In this context, the recommendations of the OECD, presented in this study, may serve as an important starting point.*

KEYWORDS | *Theory of Justice. Personal Income Taxation. Equity. Tax Redistributivity.*

1. INTRODUÇÃO

O signo justiça, apesar do dissenso que prevalece sobre sua definição, é considerado um dos mais importantes conceitos morais, políticos e jurídicos para a organização das relações sociais. Sendo fruto do contexto cultural, a justiça é considerada um conceito evolucionário (PARNAMI, 2019), o qual, com o passar do tempo histórico, fundamentou-se em um movimento dialético entre as concepções jusnaturalistas e positivistas, pluralistas e unitaristas, e comunitaristas e individualistas (GINSBERG, 1963).

Na matriz teórico-filosófica clássica, Aristóteles (1987) considerava a justiça como equidade, tendo em mente que os iguais deveriam ser tratados de forma igual e os desiguais de forma desigual. Thomas Hobbes (1988) identificava a justiça com a igualdade material, garantidora da segurança e paz, enquanto para Kant (2007) o fundamento da justiça seria a liberdade, como consequência do livre-arbítrio. Para Kelsen (1998), autor mais proeminente do positivismo jurídico, a validade das normas que estruturam a sociedade não depende de valores universais éticos. Em outros termos, as normas jurídicas não são válidas porque são boas ou morais, mas porque foram criadas por uma autoridade competente.

Se o positivismo clássico deu o tom do ordenamento jurídico durante a primeira metade do século XX, com a constatação, sobretudo após as duas grandes guerras mundiais e a experiência do fascismo, do nazismo e do comunismo, de que a legalidade formal poderia encobrir a barbárie, testemunhou-se sua superação com o desenvolvimento do pós-positivismo. O pós-positivismo surge com o objetivo de reincorporar os princípios éticos da justiça ao direito positivo, constitucionalizando, explícita ou implicitamente, por meio de princípios axiológicos, os valores que antes vagavam em uma esfera bastante abstrata. Em suma, o pós-positivismo busca analisar o direito não apenas como ordem coercitiva baseada no dogma da autoridade, mas como instrumento socialmente legítimo de construção social (DWORKIN, 2002).

No campo pós-positivista, a teoria da ação comunicativa de Habermas (1997), a teoria da integridade de Dworkin (2002) e a teoria da justiça de Rawls (2008) retratam o ponto de maior teste no âmbito do pensamento filosófico-jurídico contemporâneo. Habermas, Rawls e Dworkin têm em comum a idealização de reflexões que buscam reincorporar o universo da justiça na seara das normas jurídicas, intentando uma nova compreensão da organização social no século XXI (NAGEL, 1994).

2. METODOLOGIA

O objeto de estudo desta pesquisa centra-se na Teoria da Justiça de Rawls (2008), a qual, ao compreender a justiça como equidade (*justice as fairness*), propõe-se a definir os princípios fundamentais instituidores de uma sociedade na qual o bem viver ordenado seja possível de apreender, visando, com isso, que se alcance um sistema social baseado na cooperação equitativa garantidora de liberdade e igualdade para todos os cidadãos.

A partir da perspectiva de Rawls (2008) em sua Teoria da Justiça, analisaremos o sistema de tributação da renda das pessoas físicas adotado no Brasil e em Portugal, objetivando, com isso, apontar suas características principais e dificuldades na sustentação de um sistema de alíquotas progressivas e na construção de um sistema fiscal mais justo.

Assumindo esse ponto de partida, este estudo está dividido em seis seções, incluída a introdução e a metodologia. Na terceira seção, centrada na Teoria da Justiça de Rawls, apresentam-se os elementos principais desta concepção filosófica sobre a justiça. Na quarta seção são apresentadas as principais críticas e limitações epistemológicas direcionadas à Teoria da Justiça de Rawls. Na quinta e sexta seções será analisada a tributação sobre a renda da pessoa física no Brasil e em Portugal, sob a perspectiva do conceito de justiça de Rawls e seus fundamentos antecedentes. A última seção apresenta as considerações finais.

3. A TEORIA DA JUSTIÇA DE JOHN RAWLS

A Teoria da Justiça (RAWLS, 2008), obra mais conhecida de John Rawls, é considerada um dos textos mais influentes da filosofia política contemporânea, expandindo suas contribuições para diversas áreas das ciências humanas, sendo um contributo essencial para a compreensão da liberdade a partir da igualdade de oportunidades e do senso de comunidade. A Teoria da Justiça defende um novo liberalismo que tenha a capacidade de articular o sentimento moral às liberdades públicas e individuais e que, assim, seja garantidor de oportunidades gerais abertas a todos e enfrentador das desigualdades naturais (THOMPSON, 2015).

Para Rawls (2008) a filosofia política tem como função indicar preceitos de justiça cuja finalidade é dirigir a vida societal dos indivíduos, os quais, na origem, possuem uma visão pluralista e de profundo desacordo sobre uma concepção de bem viver. É nessa perspectiva que exsurge o questionamento primacial de Rawls, qual seja: de que modo é possível encontrar, durante um lapso temporal alargado, uma sociedade de cidadãos livres e iguais que seja justa e equilibrada, apesar das agudas distinções de pensamentos (filosóficos, religiosos ou morais) e de posicionamentos na escala social?

Para responder ao questionamento primacial, Rawls (2008) cria uma variante contemporânea do contrato social, embora afastando-se da ideia de estado da natureza idealizada por Hobbes (1988), Locke (1998) e Rousseau (1973). Procedendo a uma reflexão deontológica sobre um modelo de sociedade justa e baseada em princípios, Rawls compreende o justo social por meio da elaboração teórica de um acordo racional e razoável baseado em princípios de equidade. Esses princípios devem ser escolhidos por indivíduos livres a partir de uma posição original hipotética, asseguradora do interesse particular e universal e decorrente do consentimento de todos (THIRY-CHERQUES, 2010).

Segundo Rawls (2008), esta “posição original” corresponde a uma situação hipotética na qual pessoas livres, racionais, razoáveis e iguais, desconhecedoras de qual será a sua posição na hierarquia social, política e

econômica concreta, numa dada sociedade abstratamente considerada, encoberta pelo véu da ignorância, definem, de acordo com os seus próprios interesses, os princípios de justiça que orientarão a estrutura social.

Rawls (2008) assegura, como eixo moral de todo indivíduo, a racionalidade e a razoabilidade, resgatando com isso a distinção kantiana entre legalidade e moralidade. De acordo com a tradição kantiana, enquanto a legalidade correlaciona-se à uma conformidade extrínseca à norma, ou seja, o seu cumprimento decorre do medo da sanção, a moralidade, correlacionando-se à uma conformidade intrínseca, assegura o cumprimento da norma em razão do convencimento de seu caráter de justiça (KANT, 2007). Nesse contexto é que Rawls indica que os indivíduos participantes do acordo social inicial são dotados de racionalidade e razoabilidade, atribuindo a esses indivíduos a capacidade de eleger uma vida digna (racionalidade) e de respeitar os resultados equitativos da cooperação social (razoabilidade).

Importante considerar que Rawls (2008) não se propôs à tarefa de definir, de forma absoluta, a questão da justiça, mas sim buscou estabelecer um procedimento racional, baseado na equidade, cujo resultado fosse moralmente aceitável e que trouxesse equilíbrio a todos os envolvidos. Com isso, aponta Thiry-Cherques (2010), pretende Rawls tornar legítimo e aceitável, por meio do procedimento, a repartição desigual, mas justificável, das vantagens sociais.

As condições para o contrato social, segundo Rawls (2008), são: (i) a escassez moderada da economia, ou seja, os recursos a serem distribuídos são inferiores aos demandados pelos indivíduos, e a indiferença mútua, dado que os indivíduos, em sua posição original, não estão dispostos a sacrificar seus interesses em favor do outro; ii) as limitações do conceito de justo, isto é, os princípios que ordenam a justiça devem possuir cinco características, quais sejam, a generalidade, a universalidade, a publicidade, a ordenação e o caráter terminativo; iii) a razoabilidade e racionalidade dos agentes; iv) o véu da ignorância acerca do lugar que cada um ocuparia numa sociedade ideal. Esses garantiriam a imparcialidade, um dos elementos centrais da teoria da justiça de

Rawls, e um procedimento de escolha equitativo (*justice as fairness*) dos princípios orientadores dessa sociedade.

Assentado o pluralismo da Teoria da Justiça, com sua abundância de posições divergentes e desacordos individuais sobre as concepções do bem viver, Rawls (2008) pressupõe que uma assembleia de pessoas livres, que não tendo conhecimento sobre a sua situação social, econômica e política (véu da ignorância) e que também não tenha condição de antever o seu futuro, terminaria por decidir por princípios imparciais para a organização da sociedade, princípios esses que tenham a condição de satisfazer o interesse de todos os indivíduos da aventada sociedade. Partindo dessa concepção, Rawls afirma que do contrato exsurgiriam, necessariamente, dois princípios fundamentais de justiça, sendo que o segundo se desdobraria em dois subprincípios: (i) princípio da igual liberdade e (ii.a) princípio da igualdade de oportunidades e (ii.b) princípio da diferença.

É de se notar que os princípios da liberdade e da igualdade, valores balizadores dos modernos Estados Democráticos de Direito, são defendidos na teoria de Rawls em uma perspectiva fusionada, no qual a igualdade não é perspectivada sobrepondo-se à liberdade, assim como a liberdade não é obtida às custas da igualdade, configurando-se, assim, como um liberalismo igualitarista (RÉ, 2015).

O princípio da igual liberdade, para Rawls, compreende a ideia de que cada pessoa deve ter iguais direitos ao mais extenso sistema de liberdades básicas, o qual deve ser compatível com um sistema semelhante de liberdade para todos os outros indivíduos. Importante sublinhar que a posição de Rawls é influenciada pelo liberalismo político, especialmente o pensamento iluminista e as declarações fundamentais de direitos, as quais alçam a liberdade como o principal direito fundamental do ser-humano, elemento ordenador da sociedade, um direito irrenunciável e inegociável (LANDENSON, 1975; RAWLS, 2008).

O princípio da diferença tem uma relevância fundamental na teoria da justiça de Rawls, relacionando-se, fortemente, à forma como a riqueza é

distribuída. Segundo o princípio da diferença, as desigualdades sociais e econômicas apenas serão justas se satisfeitas duas condições, ou subprincípios: (i) devem estar vinculadas a cargos ou posições que possam ser acessíveis a todos os indivíduos em condições equitativas de oportunidades (princípio da igualdade de oportunidades); (ii) devem beneficiar, ainda que em diferenciada medida, todos os indivíduos menos favorecidos da sociedade (ALTHAM, 1973; RAWLS, 2008).

Em outras palavras, para não serem compreendidas como injustas, as distribuições, ainda que sejam desiguais, devem produzir vantagens para todos. Nessa perspectiva, o posicionamento de Rawls dissocia-se da ética utilitarista, segundo a qual um sistema é compreendido como justo quando beneficia o maior número de pessoas, enquanto o princípio da diferença de Rawls marcadamente salienta que a justiça está na melhoria das condições dos menos favorecidos (THIRY-CHERQUES, 2010).

Em busca de uma síntese, pode-se afirmar que, para Rawls, a compreensão da justiça é alçada como baliza orientadora das regras de convivência social, as quais são amparadas em princípios racionais. É sobre esses elementos, portanto, que Rawls constrói a sua Teoria da Justiça (THIRY-CHERQUES, 2010).

4. CRÍTICAS À TEORIA DA JUSTIÇA DE JOHN RAWLS: ENTRE O LIBERALISMO E O COMUNITARISMO

A teoria da justiça como equidade proposta por Rawls (2008) recebeu contundentes críticas tanto de pensadores liberais clássicos, como Nozick (1974), quanto de pensadores comunitaristas, como Sandel (1982). Embora haja outro conjunto de críticas relevantes, conforme apontado por Silveira (2007), este ensaio apenas delineará as objeções apontadas pelas matrizes liberais clássicas e comunitaristas.

Na perspectiva dos liberais clássicos, o ultraliberal Nozick (1974) sobressai como um dos mais conhecidos críticos à Teoria da Justiça de Rawls.

Nozick, como objetor do Estado de Bem-Estar Social, aduz que o Estado não tem o direito de intervir na vida das pessoas, sem que essas manifestem o seu consentimento. Nessa compreensão, a título de exemplo, para Nozick a cobrança de impostos, em regra, é considerada uma forma de coerção. Em outra perspectiva, Rawls, como liberal moderado, também defende que as liberdades fundamentais dos indivíduos não podem ser atingidas às custas de princípios igualitários. Todavia, afirma Rawls (2008), sendo o indivíduo racional e razoável, ele aceitaria a solidariedade com os demais membros da sociedade, abrindo espaço para o princípio da diferença, o qual postula a ideia de que, em uma sociedade, os indivíduos devem partilhar com os demais as vantagens da loteria natural e social. Já para os comunitaristas, os indivíduos ganham profundidade por meio da vida em comunidade, ou seja, a comunidade sobrepuja o indivíduo. Assim sendo, conforme Sandel (1982), o Estado tem o dever de intervenção social para combater as injustiças, redistribuindo os bens de forma igualitária.

Nessa perspectiva, enquanto para Nozick (1974) a teoria de Rawls aponta para uma interferência profunda na esfera do indivíduo, para Sandel (1982) a posição de Rawls acaba por idealizar um indivíduo afastado da comunidade, obstando a possibilidade de se conformar com a pretendida coesão social (TRINDADE, 2015).

Quanto à posição original, os comunitaristas a rejeitam, afirmando que a definição de bem comum não pode ser lograda por meio de um acordo hipotético e mental, no qual uma combinação de preferências individuais defina os princípios norteadores da sociedade. Sandel (1982), então, postula que os princípios morais são derivados das práticas vivenciadas em sociedades reais, sendo algo que se encontra enraizado socialmente. É com essa compreensão de mundo que Sandel manifesta que a ética procedimental de Rawls acaba por trazer o isolamento dos indivíduos, pois o bem comum, definido pelo conjunto da sociedade, deve sobrepor-se às preferências individuais.

Sandel considera difícil aceitar o véu da ignorância como elemento deontológico desligado da vida real, pois escolhas realizadas por seres idealizados não seriam compatíveis à vida em comunidade, fonte da

construção da própria identidade individual. Os indivíduos, desvinculados das práticas particulares enraizadas na comunidade, totalmente desvinculados de si e dos outros, não teriam condições de definir os princípios estruturantes da sociedade. Assim sendo, o véu da ignorância é por ele rejeitado, pois posiciona os indivíduos em uma situação em que suas decisões, esquecendo-se de suas condições particulares, levam em conta apenas os próprios interesses e não aqueles da comunidade em que estão inseridos (SANDEL, 1982).

A prioridade do princípio da liberdade sobre os demais princípios, conforme proposto por Rawls (2008), que faz com que cada indivíduo possa escolher o seu próprio entendimento sobre o bem viver, desde que conforme à justiça, é contestado por Sandel (1982) sob a perspectiva de que o indivíduo não se encontra do lado de fora da sociedade de que faz parte, sendo inconcebível atribuir a ele a possibilidade de liberdade ampla sem a observação das práticas enraizadas da sociedade.

Quanto ao princípio da igualdade de oportunidades proposto por Rawls, Nozick (1974) afirma inexistirem dilemas decorrentes da desigualdade econômica e social, sendo qualquer intervenção do Estado no sentido de regulação das desigualdades uma violação aos direitos fundamentais dos indivíduos. No que se refere ao princípio da diferença, Nozick afirma que, tendo cada um direito à sua propriedade, a redistribuição significa a violação dos direitos mais fundamentais dos indivíduos, não devendo o Estado interferir, ainda que com o argumento de correção das desigualdades, sendo, por isso, inconcebível para Nozick a cobrança de quaisquer impostos visando a redistribuição da riqueza.

5. TRIBUTAÇÃO DA RENDA NO BRASIL E PORTUGAL SOB A PERSPECTIVA DO CONCEITO DE JUSTIÇA DE RAWLS

Tradicionalmente, a tributação foi construída no contexto da obrigação do cidadão perante o Estado, dentro de uma esfera impositiva, associada a um ato de império. Daí decorre o advento do nome fisco, derivado de *fiscus*, cesta

de junco na qual os romanos arrecadavam os impostos daqueles que eram conquistados (BRUNT, 1966). Todavia, com a democratização-constitucionalização da esfera tributária, foram lançados os fundamentos para a integração dos tributos aos direitos fundamentais, assentando-se a tributação como mecanismo de promoção da justiça (social) e de redução das desigualdades econômico-sociais (NABAIS, 2004; RIVILLAS & BALTAZAR, 2015).

Importante destacar que a organização tributária de uma sociedade influi diretamente em seu aspecto econômico, sendo, de fato, uma forma de intervenção econômica na esfera particular dos indivíduos e organizações. É nesse sentido, por exemplo, que Nozick (1974) considera que a tributação de quaisquer rendimentos é comparável ao trabalho forçado, ou seja, uma ofensa ao direito de liberdade e à propriedade individual.

Todavia, a compreensão dos tributos como elemento fundamental à existência e manutenção do próprio Estado democrático de direito, especialmente nos países em que as atividades econômicas são lideradas pelas organizações privadas, rompe com a dicotomia entre tributação e liberdade (RIVILLAS & BALTAZAR, 2015). É nesse sentido que Torres (2007) afirma que os tributos são, de fato, o preço da liberdade, constituindo-se como espaço aberto à liberdade econômica e garantidores dos direitos fundamentais constitucionalmente defendidos.

Nessa lógica, como refletem Sunstein e Holmes (1999), aos tributos são conferidas finalidades asseguradoras da liberdade, assim como promotoras da igualdade, podendo estimular o desenvolvimento econômico, bem como redistribuir a riqueza na sociedade. A partir da concepção de que os direitos têm custos e que esses custos são suportados pelos tributos pagos pela sociedade, a posição de Sunstein e Holmes produz um amálgama entre as concepções liberais e comunitaristas, já que a proteção da liberdade traz, em si, custos que são financiados pelos tributos pagos cooperativamente pela sociedade (GALDINO, 2005).

Apesar de a tributação ser um elemento central para a regulação da distribuição de recursos e, com isso, para a realização da justiça na prática, parece surpreender o pouco destaque que Rawls outorga a este tema em sua teoria da justiça, não oferecendo uma sistematização da tributação em uma sociedade justa. Apenas de maneira fragmentária, Rawls pontua a política tributária, considerando a existência de vários tipos de impostos, dando destaque ao imposto sobre heranças de natureza progressiva, o imposto de renda também progressivo, impostos indutores da eficiência, imposto sobre a doação e o imposto sobre o consumo de natureza proporcional. Para todos esses impostos, Rawls os considera legítimos, exceto em relação ao imposto sobre a doação (ELKINS, 2019).

Apesar da perspectiva fragmentária, Rawls (2008) concebe a tributação como elemento essencial para a correção da distribuição da riqueza, assim como para obstar a concentração do poder, abarcando os tributos no conceito de promotores do princípio da diferença, estabelecendo ao Estado o papel de garantidor de bens públicos e promotor da liberdade, equalizando, com isso, a liberdade e a igualdade (O'KELLEY, 1981).

Para Rawls (2008) um sistema tributário é justo na medida em que faça parte do sistema geral de regras e instituições que satisfaçam seus dois princípios de justiça. Portanto, dado que a redistribuição é exigida pela justiça rawlsiana, segue-se que a tributação redistributiva é moralmente permissível (O'KELLEY, 1981).

A concepção da progressividade dos tributos parece apoiar-se logicamente no princípio da diferença defendido por Rawls, amoldando-se à ideia da capacidade contributiva do contribuinte e da redistribuição de riqueza, ato necessário dentro do empreendimento cooperativo que traga vantagens para todos (VECCHIO, 2002). Isso porque todo o edifício construído por Rawls assenta-se em um liberalismo igualitário, no qual decorre como consequência sistêmica a ideia da tributação como asseguradora dos direitos fundamentais, alicerce de uma existência digna (SUGIN, 2004).

Todavia, impressiona que Rawls (2008) considere que a progressividade do imposto de renda não faça parte de qualquer esquema de justiça ideal, sendo compreendida como imperfeita e errada. Apesar de compreender o imposto de renda progressivo como um meio grosseiro de justiça, assumindo ser um erro que se busque uma dimensão cada vez maior de tributação dos mais ricos em benefício dos mais pobres, Rawls afirma que o mesmo pode ser justificado como uma medida contra injustiças maiores.

Em outros termos, Rawls (2008) afirma que na prática, muitas vezes, deve-se optar, entre vários arranjos injustos, em favor daquele que seria o menos injusto, ainda que esse esquema inclua medidas não conformes a um sistema perfeitamente justo, ou seja, um arranjo pode conter disfuncionalidades, desde que promova a compensação de injustiças, constituindo um esquema menos injusto (ELKINS, 2019).

Para Rawls, de forma intrigante, um imposto de alíquota fixa sobre o consumo, de natureza proporcional, é preferível ao imposto de renda progressivo. Intrigante, pois, a concepção de justiça de Rawls assenta na preocupação com os indivíduos menos favorecidos da sociedade e o imposto proporcional sobre o consumo, em tese, gera efeitos regressivos, do ponto de vista da renda, para os contribuintes com renda inferior, beneficiando os mais ricos, quando se compara às possibilidades de uma tributação progressiva sobre a renda (SUGIN, 2004).

Pensadores de correntes liberais igualitárias normalmente aderem aos sistemas tributários progressivos, os quais acabam por tributar os mais ricos, em favor dos menos favorecidos. Nesse sentido posicionam-se Murphy e Nagel (2002), embora sejam contrários a alíquotas muito elevadas, assim como Dworkin (2000), que considera o imposto de renda progressivo e o imposto sobre heranças como elementos centrais de um sistema tributário justo. Mesmo os utilitaristas defendem a progressividade do imposto sobre a renda, baseando-se na ideia de que a utilidade da sociedade poderia ser majorada ao tributar-se com maior ênfase os ricos, cuja utilidade marginal da renda é baixa, enquanto a utilidade marginal da renda dos mais pobres é elevada (SUGIN, 2004).

Rawls (2008), entretanto, divergindo das correntes liberais igualitárias afirma que um imposto sobre o consumo de natureza proporcional pode fazer parte do melhor esquema tributário, pois (i) um imposto sobre o consumo estabelece uma taxa correlacionada ao quantum que uma pessoa consome do estoque comum de bens e não ao quanto ele recebe e (ii) o imposto de consumo trata a todos de maneira uniforme.

Apesar de não explicar de maneira consistente os fundamentos de sua predileção pelo imposto proporcional sobre o consumo (ELKINS, 2019), é importante considerar, entretanto, que para Rawls, o sistema tributário é apenas meio para se obter a justiça distributiva. Assim sendo, desde que as receitas obtidas por meio da arrecadação tributária sejam distribuídas de forma a melhorar o bem-estar dos menos favorecidos e lhes garantir oportunidades, pouco importaria o tipo de tributo, já que as despesas orçamentárias com políticas públicas que beneficiem os mais pobres serviriam como correção redistributiva (SUGIN, 2004).

5.1. Imposto sobre a Renda da Pessoa Física no Brasil

No dia 31 de dezembro de 2022 o imposto brasileiro sobre a renda da pessoa física completou 100 (cem) anos de existência, tendo sido instituído em 31 de dezembro de 1922, após 55 (cinquenta e cinco) anos de intensos e calorosos debates na sociedade brasileira da época (NÓBREGA, 2014). Conforme previsto no art. 31 da Lei nº 4.625 de 31 de dezembro de 1922, que orçou a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923: "Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, anualmente, por toda a pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem".

Nesse um século de existência, a estrutura impositiva do imposto de renda densificou-se, sendo, atualmente, um dos instrumentos centrais do sistema tributário brasileiro. Apresentando contornos constitucionais, impõe-se

que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza seja informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade (BRASIL, 1988, art. 153, § 2º, I).

Posto isso, conforme determinação constitucional, o imposto de renda incidirá sobre todas as espécies de renda e proventos auferidas pelos contribuintes (princípio da universalidade), asseguradas, como exceção, isenções que, justificadas, correlacionem-se ao princípio da capacidade contributiva, de forma a preservar e garantir padrões mínimos de existência digna do cidadão, o que se convencionou denominar de mínimo existencial (TORRES, 2009). No mesmo caminho, respeitada a capacidade contributiva, o imposto de renda deve alcançar todas as pessoas (princípio da generalidade), sendo corolário do princípio da igualdade.

Princípio e valor nuclear do imposto de renda, a progressividade, como decorrência do princípio da isonomia, indica que quanto maior for a renda auferida, maior deverá ser a alíquota a ser aplicada, determinando, portanto, a diversidade de alíquotas de acordo com a faixa ou o escalão de renda auferida pelos contribuintes. Assim sendo, quanto maior a renda, maior a base de cálculo e maior a alíquota (GERBER *et al.*, 2018).

A progressividade, conforme Holmes (2001), concretiza a ideia de equidade vertical, de forma que o ônus tributário recaia de forma diferente sobre as pessoas, sendo progressivamente maior para aqueles que têm maiores condições de arcar com aquele ônus. No mesmo sentido, Conti (1997) e Gerber, Klemm, Liu e Mylonas (2018) afirmam que a tributação progressiva é o melhor arranjo impositivo no sentido de respeito à capacidade contributiva, igualando o sacrifício e, assim, fortalecendo a equidade vertical e reduzindo as desigualdades econômicas e sociais.

Apesar do prestígio que a progressividade do imposto de renda alcançou tanto no ambiente acadêmico quanto nos sistemas tributários ao redor do mundo (GERBER *et al.*, 2018), é importante destacar que este é mundialmente um dos temas mais complexos dos sistemas tributários; isso é, se, de um lado parece haver um consenso sobre a importância da

progressividade para a redução da desigualdade, de outro lado, impera um dissenso sobre qual deve ser a forma de se realizar a equidade vertical por meio da progressividade do imposto de renda (CONTI, 1997).

Schoueri considera, na linha de Stuart Mill, Humberto Àvila, Joachim Lang, Walter J. Blum e Harry Kalven Junior, entre muitos outros, ainda que não necessariamente com os mesmos fundamentos, que a teoria não fica ileso de críticas, já que é impossível determinar o que seja um sacrifício [ou um benefício] equivalente (SCHOUERI, 2005). No âmbito do imposto de renda da pessoa física, visando à justiça do sistema fiscal, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2006) apresenta um conjunto de recomendações, e o Fundo Monetário Internacional (FMI) ressalta tendências internacionais (GERBER *et al.*, 2018), as quais são consolidadas na tabela 1.

Tabela 1 - Recomendações e Tendências do imposto de renda da pessoa física

Tipo de Classificação	Recomendação da OCDE e Tendências apontadas pelo FMI
Classificação quanto às alíquotas	Sistema de alíquotas progressivas
Classificação quanto à universalidade	Repercussão sobre qualquer tipo de renda, sem diferenciação quanto à fonte, ainda que algumas parcelas dessa renda possam ser sujeitas a alíquotas proporcionais.
Classificação quanto ao Modelo de Deduções	Redução do imposto de renda em razão de gastos específicos (ex., gastos de saúde e educação) realizada por meio de créditos tributários fixos e iguais e não por meio de dedução da base de cálculo do imposto, dado que as deduções acabam por privilegiar os mais ricos, em detrimento dos menos favorecidos.
Classificação quanto à generalidade	Repercussão sobre todas as pessoas que auferirem renda, respeitada a capacidade contributiva.

Fonte: Elaboração dos autores com base em OCDE (2006) e Gerber *et al.* (2018).

Em uma análise comparativa internacional sobre o imposto de renda da pessoa física, incluindo países que integram a OCDE e o Brasil, podem ser observadas, na tabela 2, as seguintes características dos 14 países de economia mais avançada da OCDE:

- Sistema progressivo de tributação da renda das pessoas físicas;
- Alíquotas progressivas do imposto variando, em média, entre 17,4% (mínimo) a 44,6% (máximo);
- Média de 5 tipos ou escalões de alíquotas progressivas;
- Isenção média de 1200 dólares mensais;
- Faixa salarial, a partir da qual incide a alíquota máxima, com média de 18000 dólares mensais.
- Poucos países adotam o sistema de crédito tributário.

Tabela 2 - Imposto de renda da pessoa física: características em economias avançadas da OCDE e na América Latina, países selecionados, 2020

País	Número Alíquotas	Crédito Tributário	Parcela Isenta (Int\$ milhares – mensal)*	Alíquota Mínima (%)	Alíquota Máxima (%)	Faixa Máxima** (Int\$ milhares – mensal)
Austrália	4		1,03	19,0	45,0	10,20
Bélgica	4		0,99	25,0	50,0	4,57
Canadá	5	x	0,93	15,0	33,0	15,13
França	4		1,14	11,0	45,0	17,94
Alemanha	3		1,06	14,0	45,0	30,48
Itália	5	x	1,01	23,0	43,0	9,47
Japão	7		0,39	5,0	45,0	32,42
Coreia	7		0,14	6,0	42,0	48,24
Holanda	3		2,94	2,94	9,7	49,5
Portugal	7		0	14,5	48,0	11,61
Espanha	5		0,74	19,0	45,0	7,99
Suécia	1	x	4,85	52,0	52,0	4,85
Reino Unido	3		1,44	20,0	45,0	17,30
Estados Unidos	7		0	10,0	37,0	43,20
Colômbia	6		2,39	19,0	39,0	68,04
Chile	6		1,61	4,0	35,0	14,33
México	19	x	0,03	1,9	35,0	30,93
Brasil	4		0,81	7,5	27,5	1,98
Média OCDE-14	5		1,19	17,4	44,6	18,61
Média AL-4	9		1,21	8,1	34,1	28,82

Fonte (OCDE, 2021), elaboração IPEA (CARVALHO, 2022).

* Os valores monetários subscrevem-se em milhares de dólares internacionais em Paridade de Poder de Compra (PPP), visando a comparação entre países (1 Int\$ = 2,36 BRL (2020)).

** Faixa mensal em que começa a ser aplicada a alíquota máxima, em Int\$ milhares.

No caso brasileiro, analisando-se a Tabela 2, apesar de se adotar um sistema progressivo de tributação da renda das pessoas físicas, a faixa de isenção é considerada baixa, a alíquota inicial é menor do que aquela dos países da OCDE, enquanto a alíquota mais onerosa, de 27,5%, além de ser

considerada reduzida, comparada a valores internacionais, é aplicada a valores reduzidos de renda, cerca de 2000 dólares (CARVALHO, 2022).

De acordo com as recomendações da OCDE (2021) e considerações do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada do Brasil (IPEA) (CARVALHO, 2022), para ajustar-se às melhores práticas internacionais e, com isso, melhor configurar o sistema de tributação do imposto de renda, o Brasil, deveria:

- Eliminar as deduções sem limite aplicadas aos gastos com saúde e, em contrapartida, conceder créditos tributários fixos e igualitários para todos os contribuintes;
- Aumentar o limite de isenção do imposto de renda em cerca de 50%;
- Adequar a alíquota máxima para percentuais entre 40% e 45%, adotando-se mais uma ou duas faixas ou escalões de renda, de forma a tornar o imposto mais progressivo;
- Eliminar a faixa de 7,5%;
- Adotar a alíquota máxima (40% a 45%) para rendimentos superiores a R\$ 44.000 mensais.

5.2. Imposto sobre a Renda das Pessoas Singulares (IRS) em Portugal

Em Portugal, a história do imposto de renda remonta ao século XX, mais precisamente a 1911, quando foi implementado um sistema tributário então moderno e o país adotou uma estrutura de imposto progressivo sobre o rendimento das pessoas. Inicialmente, o imposto de renda foi aplicado apenas a rendimentos mais elevados, com uma taxa ou alíquota marginal de tributação. Em 1922, foi introduzido o primeiro imposto sobre o rendimento, conhecido como Imposto sobre a Renda Pessoal (IRP). Este imposto era aplicado apenas a rendimentos provenientes de atividades comerciais, industriais e agrícolas. Em 1989, o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) foi oficialmente introduzido em Portugal, substituindo o antigo

Imposto sobre a Renda Pessoal (IRP). Por meio do Decreto-Lei 442-A/88, de 30 de novembro de 1989, o IRS unificou e simplificou o sistema de tributação do rendimento anterior. Isto é, o sistema tributário evoluiu de um regime composto por vários impostos cedulares que tributavam autonomamente as diferentes espécies de renda das pessoas singulares para um regime de imposto único que agregava nove tipos de rendas diferentes num só imposto (do trabalho dependente, independente, rendimentos comerciais, rendas prediais, capitais, mais-valias, alguns ganhos do jogo, pensões, incrementos patrimoniais, e outros). O modelo foi, entretanto, simplificado, tendo as categorias passado a apenas seis, a saber: Categoria A – Rendimentos do trabalho dependente; Categoria B – Rendimentos empresariais e profissionais; Categoria E – Rendimentos de capitais; Categoria F – Rendimentos prediais; Categoria G – Incrementos patrimoniais; Categoria H – Pensões. (CATARINO, 1999)

O IRS português é um imposto único, direto e progressivo, que incide sobre os rendimentos anuais dos contribuintes singulares, de caráter único e progressivo, exigido pelo n.º 1 do artigo 104.º da Constituição Política Portuguesa (FAUSTINO, 2018).

Em 2023, as alíquotas gerais do IRS eram as seguintes:

Rendimento coletável (euros)	Taxas/Alíquotas (percentagem)	
	Normal (A)	Média (B)
Até 7 479	14,50	14,500
De mais de 7 479 até 11 284	21,00	16,692
De mais de 11 284 até 15 992	26,50	19,579
De mais de 15 992 até 20 700	28,50	21,608
De mais de 20 700 até 26 355	35,00	24,482
De mais de 26 355 até 38 632	37,00	28,460
De mais de 38 632 até 50 483	43,50	31,991
De mais de 50 483 até 78 834	45,00	36,669
Superior a 78 834	48,00	-

(Redação da Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro)

O IRS veio a revelar-se um imposto muito eficaz, sendo a maior fonte de receita do Estado português, depois do IVA, o imposto geral sobre o consumo, como o comprova a tabela seguinte (em milhares de milhões de euros):

Anos	Receitas fiscais e contribuições sociais das Administrações Públicas. Fontes de Dados: INE - Contas Nacionais Anuais (Base 2016). Fonte: PORDATA. Última atualização: 2023-04-13. Dados obtidos em https://www.pordata.pt a 10-12-2023		
	Imposto sobre o valor acrescentado (IVA)	Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS)	Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC)
1995	6 074,6	4 595,2	1 887,8
1996	6 690,1	5 100,6	2 333,3
1997	7 169,8	5 238,5	2 927,1
1998	8 029,8	5 572,3	3 152,2
1999	8 804,4	6 035,2	3 870,3
2000	9 733,5	6 768,3	4 457,2
2001	10 021,4	7 219,4	4 047,6
2002	10 668,1	7 309,2	4 316,6
2003	11 075,9	7 275,5	3 322,8
2004	11 568,7	7 527,6	3 928,9
2005	13 001,0	7 992,1	3 901,3
2006	13 763,6	8 501,2	4 493,8
2007	14 333,4	9 327,7	5 814,8
2008	14 424,0	9 637,5	6 092,9
2009	11 971,2	9 652,0	4 544,3
2010	13 527,1	9 637,2	4 669,8
2011	14 264,9	10 508,9	5 277,8
2012	13 994,9	9 790,3	4 361,8
2013	13 709,7	13 119,4	5 327,5
2014	14 681,6	13 322,3	4 718,2
2015	15 367,9	13 148,7	5 405,2
2016	15 767,1	12 613,1	5 399,1
2017	16 809,5	12 602,8	5 956,3
2018	17 867,7	13 311,7	6 493,7
2019	18 785,7	13 579,9	6 308,0
2020	16 803,5	13 993,5	5 193,1
2021	Pro 19 108,0	Pro 14 985,1	Pro 4 858,1
2022	Pre 22 563,0	Pre 16 910,0	Pre 7 754,8

Legenda: Pre-previsto Pro-provisório

Receitas fiscais e contribuições sociais das Administrações Públicas. Fontes de Dados: INE - Contas Nacionais Anuais (Base 2016). Fonte: PORDATA. Última atualização: 13 de abril de 2023. Dados obtidos em <https://www.pordata.pt> em 10 de dezembro de 2023.

A Constituição Portuguesa (CRP) estabelece ainda, no seu artigo 81.º, que constitui uma incumbência prioritária do Estado, entre outras, a de “promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal” (RIBEIRO, 1982). Essa norma, associada ao disposto no artigo 104.º n.º 1 da CRP que prescreve que “o imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) visa a diminuição das

desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar”, elege à categoria de imposto estrutural um modelo de imposto de renda que seja progressivo, em ordem a operar as tais necessárias correções e bem assim à diminuição das desigualdades materiais entre contribuintes. Por outras palavras, a igualdade vertical da renda é vista como um problema social que requer uma intervenção fundamental do Estado, assente na ideia de “justiça social” (CATARINO, 2009).

Embora a lei portuguesa não haja definido o que é e o que não é a “justiça social”, essa ideia de contornos vagos e, certamente fluídos e variáveis no tempo, disseminou-se no mundo, sendo hoje amplamente utilizada de forma acrítica para justificar a tributação da renda das pessoas físicas através de alíquotas progressivas por escalões de renda até certo montante, a partir do qual a progressividade das alíquotas deixa de ser estabelecida, sem se conhecer porquê, e o imposto de renda passa a ser, nesta perspectiva, proporcional.

O que talvez não seja tão lembrado é o fato de a doutrina (sobretudo italiana¹ francesa e alemã) ter tentado, entre meados do século XIX e meados do século XX, buscar um racional mais preciso e cientificamente válido para a imposição de alíquotas progressivas nos impostos de renda que começavam a ser adotados (COSCIANI, 1950; 1960; 1961; 1977; EINAUDI, 1959; FLORA, 1912; GIARDINA, 1961; MARCO, 1939, 1953; MARTELLO, 1895; MOSCHETTI, 1973; PANTALEONI, 1882). Assim, foram sucessivamente estudados e testados os princípios do benefício, da utilidade marginal decrescente do consumo e dos maiores encargos alegadamente provocados nos bens públicos financiados pelos indivíduos com rendas mais elevadas, tais como a segurança pública ou as redes viárias (GALBRAITH, 1999; SLEMROD & BAKIJA, 1996; FEIJÓ, 2021; FLORA, 1912).

1 Há um prolixo e profundo pensamento de autores italianos sobre o problema, tais como G. Ricca-Salerno (1849-1912), Augusto Grazziani, Benvenuto Griziotti, Ugo Mazola (1863-1899), Masè-Dari, Francesco S. Nitti, Federico Flora, Maffeo Pantaleoni (1857-1924), Luigi Einaudi (1874-1961), Luigi Vittorio Berliri, Emanuelle Morselli, Antonio Berliri, Cesare Cosciani, Antonio de Viti de Marco, Benedetto Cocivera, Achille Donato Giannini, Ugo Papi, Angelo Amato, Mauro Fasiani, Giorgio Tesoro ou Gustavo Ingrosso, entre vários outros.

Ao passo que o princípio do benefício sugere que aqueles que mais se beneficiam dos serviços e da infraestrutura financiados pelos impostos devem contribuir mais do que proporcionalmente para o seu financiamento, o princípio econômico da utilidade marginal dos bens, aplicado à renda das pessoas físicas, tem sido ampliado para defender que a utilidade da renda das pessoas diminui mais do que proporcionalmente à medida que novas doses de renda são adicionadas. Em ambos os casos, se justificaria a tributação progressiva (e não apenas proporcional dessa renda através de um imposto proporcional, de alíquota única). Além desses dois princípios, um outro foi ainda invocado, baseado no entendimento de que as pessoas de renda mais elevada provocariam maiores encargos nos bens ou nas políticas públicas em virtude de possuírem renda mais elevada e, nessa medida, ficaria justificada a tributação progressiva (e não meramente proporcional) da renda.

Remanesce na doutrina, com efeito, um elevado grau de subjetividade no recurso a todos esses princípios, o que torna virtualmente impossível achar ou calcular um nível geral médio, quantificável, desse *quid superior* (ARENA, 1951; BERLIRI, 1980). Além disso, não há qualquer critério ou estudo científico que faça corresponder essa alegada maior utilidade a uma alíquota de imposto. Isto é, não se conhecem os critérios científicos que permitam transmutar este alegado maior grau de benefício ou desgaste, sacrifício ou utilidade, em alíquotas de imposto de renda. Acrescente-se aqui a complexidade emergente do fato de as pessoas de renda superior tenderem a não consumir, com igual intensidade, todas as políticas públicas disponíveis, tais como as de saúde, educação e transportes, optando por prestadores privados, não raro fora do país.

Com efeito, muitos autores assestaram críticas severas à tributação através de alíquotas progressivas, com diversos fundamentos, tais como os efeitos negativos sobre a poupança e o investimento (FRIEDMAN, 1962); redução na atividade econômica e diminuição das receitas fiscais (GINGRICH *et al.*, 2013); violação de direitos individuais e redistribuição forçada de recursos dos indivíduos mais produtivos (NOZICK, 1974); tolhimento das liberdades individuais, da propriedade privada e uma forma de confisco das

rendas dos mais indivíduos mais profícuos (RAND, 1957; 1964); desincentivo ao trabalho, criação de distorções econômicas (SOWELL, 2014), entre muitos outros. Não foi, como se vê, possível à academia constituir um racional teórico amplamente aceito e suficientemente robusto pois, ainda que possa ser verdade que os detentores de rendas maiores possam utilizar ou desgastar mais as infraestruturas públicas, ou utilizar num grau superior políticas públicas financiadas por impostos, não tem sido possível determinar com rigor o quanto “maior” será, em termos médios, esse grau de utilização.

Quanto à teoria da utilidade marginal decrescente, importa recordar que ela foi elaborada por Carl Menger, William Stanley Jevons e Léon Walras, e Alfred Marshall com o propósito específico de explicar de que forma as pessoas tomam decisões de consumo com base na utilidade que obtêm a partir de cada unidade adicional de um bem ou serviço. Daí, defendeu-se que tributar uma parcela maior da renda de indivíduos de alta renda não afeta seu bem-estar, em virtude de possuírem recursos suficientes para atender às suas necessidades básicas. Por outro lado, para os indivíduos de baixa renda, cada unidade monetária terá um impacto maior em sua qualidade de vida, podendo ser direcionada para atender às necessidades básicas.

Na tributação progressiva, o efeito seria tributar, de forma mais alargada, os indivíduos de maior renda, uma vez que, alegadamente, eles tendem a se beneficiar mais do que proporcionalmente dos serviços públicos, como infraestrutura e segurança. Defende-se que esses serviços contribuem para um ambiente social e econômico que facilita o sucesso e a prosperidade dos indivíduos de alta renda.

Se bem que esteja comprovada no domínio da teoria sobre o comportamento econômico em geral e haja sido utilizada para explicar uma teoria do comportamento do consumidor, a utilidade marginal da renda não foi especificamente tratada por Paul A. Samuelson e William D. Nordhaus, Thorstein Veblen, John Maynard Keynes ou Arthur C. Pigou nos seus sucessivos escritos, sendo antes uma extrapolação mecânica dos seus postulados gerais.

Todavia, no mínimo, é legítimo duvidar que as pessoas sintam uma utilidade marginal decrescente quando acumulam renda e patrimônio. Pelo contrário, o acúmulo de doses sucessivas de renda numa espiral sem fim parece resultar do fato de essa renda possuir, entre outros, um valor intrínseco que não diminui, qual seja o de proporcionar segurança futura face aos imprevistos da vida e, para além dessa, a utilidade de servir como instrumento para afirmar capacidades pessoais e sucesso individual ou garantir um lugar na memória social através de ações filantrópicas socialmente impactantes.

Em Portugal, nenhum dos supra princípios ou teorias é utilizado, fundando-se a progressividade do imposto de renda na ideia de justiça social, cuja cientificidade resta por demonstrar (CATARINO, 2009).

De acordo com a Tabela 2 supra, Portugal adota também um sistema progressivo de tributação da renda das pessoas físicas, com uma faixa de isenção muito baixa, de apenas 8500 euros ao ano. A alíquota inicial do imposto de renda português está 0,5% acima da alíquota média dos Estados da OCDE, embora a renda per capita do país seja de 21500 euros ao ano, enquanto a renda média dos estados-membros da OCDE seja de 33000 euros ao ano. A alíquota mais elevada em Portugal, de 48%, aplica-se a rendas superiores a cerca de 84000 euros ao ano, montante a partir do qual o imposto de renda perde a natureza de progressiva, passando a proporcional.

6. CONCLUSÃO

O presente estudo teve como objetivo principal, por meio das predominantes contribuições científicas, a análise da Teoria da Justiça concebida por Rawls (2008), empenhando-se em abordar as suas características principais, assim como as suas limitações epistemológicas, para, a partir dessas visões, explorar, sob o ponto de vista da justiça fiscal, os modelos de tributação sobre a renda das pessoas físicas no Brasil e em Portugal.

Em uma perspectiva sintetizadora, Rawls (2008) concebe a justiça de uma sociedade a partir de uma posição hipotética original, protegida pelo véu da ignorância, cobrindo os participantes do contrato social encarregues de escolher os princípios de justiça que fundamentariam a distribuição equitativa dos bens (BREYNER, 2018).

Nesse panorama da distribuição equitativa de bens, a tributação é essencial para a existência dos Estados, permitindo a proteção dos direitos fundamentais, sendo a política fiscal um elemento-chave no incentivo a comportamentos, encorajando ou desencorajando atitudes (O'NEILL & ORR, 2018).

Nesse enquadramento, enquanto Nozick (1974) considera a tributação, em regra, uma expropriação, rejeitando a tarefa redistributiva para os necessitados, para Rawls (2008) um sistema tributário alcança padrões de legitimidade quando satisfaz seus dois princípios de justiça. Assim sendo, segundo O'Neill e Orr (2018) se a redistribuição é exigida pela justiça, a partir do olhar de Rawls, a tributação redistributiva é moralmente aceitável.

Com relação à tributação sobre a renda, Rawls, em criticada posição, considera que a progressividade não se afirmaria pelo seu caráter redistributivo, mas apenas como uma correção das injustiças e do excesso acumulatório de riquezas, os quais poderiam ferir os seus princípios de justiça. E é nesse cenário que Rawls, segundo Breyner (2018) de forma fragmentada e superficial, afirma que a tributação proporcional sobre o consumo seria a melhor forma de garantir os princípios de justiça que devem ordenar a sociedade.

Importante referir nesse ponto, todavia, que os elementos definidores e que compõem o conceito de justiça social são, de fato, complexos. Friedrich Hayek (1976), nesse diapasão, nega, inclusive, a sua cientificidade, desde logo invocando que toda a justiça é social, já que ela se manifesta nas relações da pessoa humana com o outro, e nunca do sujeito consigo mesmo.

Se é certo que a posição de Rawls (2008) sobre a progressividade não parece acompanhar o pensamento dominante, o qual afirma ser a

progressividade o melhor arranjo preservador da capacidade contributiva e da redistributividade (HOLMES, 2001; CONTI, 1997), parece-nos ser de destacar que este é um tema sobre o qual a complexidade reina, especialmente nas formas de concretização da equidade vertical por meio do imposto de renda.

Apesar das dificuldades, quer a OCDE (2006), quer o FMI, ao analisar tendências internacionais (GERBER *et al.*, 2018), recomendam, como critério de justiça fiscal, que o imposto de renda da pessoa física atenda a três princípios, (a) progressividade; (b) universalidade; (c) generalidade. Além dos três princípios, uma quarta recomendação é a eliminação de deduções em gastos específicos (tais como saúde e educação) e sua substituição por créditos tributários fixos e igualitários.

Pode-se afirmar que o imposto de renda desempenha um papel fundamental em uma sociedade estruturada de acordo com os princípios da justiça de Rawls (2008), sendo um componente importante de concretização de uma teoria libertária de justiça, que garanta a responsabilidade individual, assim como a igual dignidade (O'KELLEY, 1981).

No Brasil e em Portugal, a adoção de um modelo de imposto progressivo sobre a renda das pessoas físicas segue, de forma acrítica, as tendências internacionais, com fundamento na ideia geral de justiça social e na necessidade de resolver problemas de igualdade vertical. A respectiva fundamentação teórica não parece fornecer um racional seguro para a adoção de alíquotas progressivas, assim como nada nos diz sobre qual deve ser a expressão dessa progressividade no que tange a alíquotas, bem como faixas ou escalões de renda.

A relação entre a quantidade de escalões ou faixas de alíquotas do imposto de renda e a qualidade de vida não é direta e pode ser influenciada por diversos fatores. A definição de uma estrutura com mais faixas de alíquotas no imposto de renda pode ter impactos variados na sociedade e na qualidade de vida dos cidadãos, mas não é um determinante único para melhorar essa qualidade. Apesar dessa consideração, são inegáveis os efeitos da limitação das faixas de alíquotas nos resultados distributivos que se pretende com o

imposto de renda. Nesse sentido, em pesquisa realizada por Rocha (2002) os resultados obtidos revelam que o impacto distributivo do imposto de renda é limitado. (OCDE, 2006) As simulações realizadas revelaram que a baixa quantidade de alíquotas, aliada a uma política de deduções, têm um impacto regressivo forte, anulando praticamente o efeito distributivo total do imposto de renda. Assim, o imposto de renda se limita principalmente a ser uma fonte de arrecadação, com pouca influência na redução da desigualdade de renda.

Por fim, não encontramos fundamentação teórica que suporte a circunstância pela qual um imposto tão necessariamente progressivo aos olhos da teoria majoritária se pode transformar, sem qualquer justificção plausível, seja da lei, seja da doutrina, num imposto de alíquota proporcional, como se essa redistributividade não tivesse justificção acima de certa faixa ou escalão de renda.

REFERÊNCIAS

ALTHAM, J. E. J. **Rawls Difference Principle**. Philosophy, v. 48, n. 183, 75-78, jan. 1973.

ARENA, Celestino. **La Finanza Sociologica e gli Interessi di Classe**. Bari: Laterza, 1951.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. São Paulo: Nova Cultural, 1987.

BERLIRI, Antonio. **Corso Istituzionale di Diritto Tributario**. Milão: A. Giuffrè Editore, 1980.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BREYNER, Frederico. **A Tributação da renda nas teorias da justiça de John Rawls e Ronald Dworkin**. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário, v. 13, n. 2, 1-29, Jul/Dez, 2018. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/9693>.

BRUNT, P. A. **The 'Fiscus' and Its Development**. The Journal of Roman Studies, v. 56, 75-91, 1966.

CARVALHO, Pedro. **O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade**: Fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil. Brasília: IPEA, 2022. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11231/1/NT_54_Dinte_O_sistem_a_tributario.pdf.

CATARINO, João Ricardo. **Redistribuição tributária: estado social e escolha individual**. Coimbra: Almedina, 2009.

CATARINO, João Ricardo. **Para Uma Teoria Política do Tributo**. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal. 2. ed. Lisboa: Ministério das Finanças, 1999.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

COSCIANI, Cesare. **La Riforma Tributaria**. Florença: La Nuova Italia, 1950.

COSCIANI, Cesare. **Principii di Scienza Della Finanze**: Princípios de Ciencia de la Hacienda. Madrid: Derecho Financiero, 1960.

COSCIANI, Cesare. **Istituzioni di Scienza delle Finanze**. 8.ª edição. Torino: UTET Università, 1961.

COSCIANI, Cesare. **Scienza Della Finanze**. 8.ª edição. Turim: UTET Università, 1977.

DWORKIN, Ronald. **Sovereign Virtue: The Theory and Practice of Equality**. Cambridge: Harvard University Press, 2000.

DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

EINAUDI, Luigi. **Mitti e Paradossi della Giustizia Tributaria**. Turim: Giulio Einaudi Editore, 1959.

ELKINS, David. **Consumption Taxation in Rawls' Theory of Justice**. Cornell Journal of Law and Public Policy, 799-860, 2019.

FAUSTINO, Manuel. A Tributação dos Rendimento das Pessoas Singulares. In: CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Lições de Fiscalidade – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna**. Vol. I. Lisboa: Almedina, 2018.

FEIJÓ, Ricardo Luís. **Economia e Filosofia na Escola Austríaca**: Menger, Mises e Hayek. São Paulo: Amazon eBookKindle, 2021.

FLORA, Federico. **Manuale della Scienze delle Finanze**. 4.ª edição. Livorno: Raffaello Giusti, 1912.

FRIEDMAN, Milton. **Capitalism and Freedom**. Chicago: The University of Chicago Press, 1962.

GALBRAITH, John. **The Affluent Society**. Reino Unido: Penguin Books Ltd, 1999.

GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos custos dos direitos: Direitos não nascem em árvores**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

GERBER, Claudia; KLEMM, Alexander; LIU, Li; MYLONAS, Victor. **Personal Income Tax Progressivity: Trends and Implications**. Washington: IMF, 2018.

GIARDINA, Emilio. **Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva, Dott**. Milão: A. Guiffre Editore, 1961.

GINGRICH, Newt; LAFFER, Arthur; PAPANDREOU, George; KRUGMAN, Paul. **Should We Tax The Rich More? The Munk Debate On Economic Inequality**. Canada: House of Anansi Press Ltd, 2013.

GINSBERG, Morris. **The concept of justice**. The Journal of the Royal Institute of Philosophy, v. 38, n. 144, 99-116, 1963.

HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia: entre a faticidade e a validade**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.

HAYEK, F. A. **Law, Legislation and Liberty: The mirage of social justice**. Vol. 2. London and New York: Routledge, 1976.

HOBBS, Thomas. **Leviatã, ou, Matéria, forma e poder de um estado**. São Paulo: Nova Cultural, 1988.

HOLMES, Kevin. **The concept of income: a multi-disciplinary analysis**. Amsterdam: IBFD, 2001.

KANT, Immanuel. **Fundamentação da Metafísica dos Costumes**. Lisboa: Edições 70, 2007.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LANDENSON, Robert. **Rawls' Principle of Equal Liberty**. Philosophical Studies: An International Journal for Philosophy in the Analytic Tradition, v. 28, n. 1, 48-54, 1975. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/4318958>.

LOCKE, John. **Dois tratados sobre o governo**. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MARCO, A. de Viti. **Principi di Economia Finanziaria**. Turim: Edizioni Scientifiche Einaudi, 1939, 1953.

MARTELLO, Tullio. **L'imposta Progressiva in Teoria ed in Pratica**. 2ª edição. Turim: Unione Tipografico Editrice, 1985.

MOSCHETTI, Francesco. **Il Principio della Capacità Contributiva**. Pádua: Cedam, 1973.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **The Myth of Ownership: Taxes and Justice**. Oxford and New York: Oxford University Press, 2002.

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

NAGEL, Ludwig. **(How) Can Law be Legitimated? Habermas, Rawls, Dworkin**. Norms, Values, and Society, 131-142, 1994.

NÓBREGA, Cristóvão. **História do imposto de renda no Brasil**. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2014.

NOZICK, Robert. **Anarchy, State and Utopia**. Nova Iorque: Basic Books, 1974.

O' NEILL, Martin; ORR, Shepley. **Taxation: Philosophical Perspectives**. Oxford: Oxford University Press, 2018.

OCDE. **Fundamental Reform of Personal Income Tax**. Paris: OECD Tax Policy Studies, 2006.

OCDE. **Taxing Wages**. Paris: OECD Publishing, 2021.

O'KELLEY, Charles. **Rawls, Justice, and the Income Tax**. Georgia Law Review, vol. 16, n. 1, 1-32, 1981.

PANTALEONI, Maffeo. **Teoria della Translazione dei Tributi: Definizione, Dinamica Ubiquità**. Roma: Paolini, 1882.

PARNAMI, Komal. **Concept of Justice Difficulties in Defining Justice**. International Journal of Law Management & Humanities, vol. 2, n. 5, 1-7, 2019.

RAND, Ayn. **Atlas Shrugged**. Signet, 1957.

RAND, Ayn. **The Virtue of Selfishness**. Signet, 1964.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

RÉ, Flávia. **Um paralelo entre duas concepções liberais de Justiça: O Libertarianismo de Robert Nozick e o Liberalismo-Igualitário de John Rawls**. Cadernos de Ética e Filosofia Política da USP, vol. 2, n. 27, 6-33, 2015.

RIBEIRO, J. J. **A Política Financeira de Redistribuição**. Boletim de Ciências Económicas. Vol. XXV. Coimbra, 1982.

RIVILLAS, Borja Díaz; BALTAZAR, Antonio Henrique Lindemberg. **Tax education and citizenship in Latin America**, Tax Administration Review, n. 38, feb. 2015. Disponível em: http://educacionfiscal.org/files/2015-05/rew-38_rivillas_baltazarenglish.pdf.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do Contrato Social: Discurso sobre a origem da desigualdade entre os homens**. São Paulo: Abril Cultural, 1973.

SONIA, Rocha. **O Impacto distributivo do imposto de renda sobre a desigualdade de renda das famílias**. Brasília: IPEA, 2002

SANDEL, Michael. **Liberalism and the Limits of Justice**. Cambridge: Cambridge University Press, 1982.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Interpretação Económica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVEIRA, Denis Coitinho. **Teoria da justiça de John Rawls: entre o liberalismo e o comunitarismo**. Trans/Form/Ação, vol. 30, n. 1, 169-190, 2007. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0101-31732007000100012>.

SLEMROD, Joel; Bakija, Jon. **Taxing Ourselves: A Citizen's Guide to the Debate over Taxes**. MIT press, 1996.

SOWELL, Thomas. **Basic Economics**. Basic Books, 2014.

SUGIN, Linda. **Theories of Distributive Justice and Limitations on Taxation: What Rawls Demands from Tax Systems**. Fordham Law Review, vol. 72, n. 5, 1991-2014, 2004.

SUNSTEIN, Cass; HOLMES, Stephen. **The Cost Of Rights: Why Liberty Depends On Taxes**. New York: W.W. Norton & Company, 1999.

THIRY-CHERQUES, Hermano Roberto. **John Rawls: a economia moral da justiça**. Sociedade e Estado, vol. 26, n. 3, 551-563, 2010. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0102-69922011000300007>

THOMPSON, Dennis. John Rawls, Political Liberalism. In: LEVY, Jacob. **The Oxford Handbook of Classics in Contemporary Political Theory**. London and New York: Oxford University Press, 2015, pp. 1-31. Disponível em: <https://doi.org/10.1093/oxfordhb/9780198717133.013.38>.

TORRES, Ricardo Lobo. A constitucionalização do direito financeiro. In: NETO, Cláudio; SARMENTO, Daniel. **A constitucionalização do direito: fundamentos teóricos e aplicações específicas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, pp. 961-986.

TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TRINDADE, Ubiratan. **Uma teoria da justiça de John Rawls e seus críticos**. Intuitio, vol. 8, n. 2, 66-75, 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.15448/1983-4012.2015.2.18945>.

VECCHIO, Humberto Pereira. **Justiça Distributiva e Tributação**. Florianópolis: UFSC, 2002.

SUBMETIDO | *SUBMITTED* | *SOMETIDO* | 22/10/2023
APROVADO | *APPROVED* | *APROBADO* | 16/02/2024

REVISÃO DE LÍNGUA | *LANGUAGE REVIEW* | *REVISIÓN DE LENGUAJE*
Valéria Moura Venturella

SOBRE OS AUTORES | *ABOUT THE AUTHORS* | *SOBRE LOS AUTORES*

ANTONIO HENRIQUE LINDEMBERG BALTAZAR

Universidade de Lisboa, Portugal.

Doutorando em Administração Pública no Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas da Universidade de Lisboa, Portugal (ISCSP). Mestrado em Direito Constitucional pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP- DF). Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas pelo IDP-DF. Bacharel em Direito pela Faculdade Milton Campos. Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil. E-mail: nicolindemberg@gmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0009-0004-5256-2678>.

JOÃO RICARDO CATARINO

Universidade de Lisboa, Portugal.

Doutor em Administração Pública e agregado em Finanças e Fiscalidade pela Universidade Técnica de Lisboa. Mestre em Ciência Política na Universidade Técnica de Lisboa. Licenciado em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Professor Catedrático na Universidade de Lisboa, Portugal. Investigador do Centro de Administração e Políticas Públicas (CAPP) e coordenador da Unidade de Coordenação de Administração Pública na Universidade de Lisboa, Portugal. Coordenador Científico da Pós-Graduação

em Administração e Gestão Financeira Pública e da Pós-Graduação em Contratação Pública da Universidade de Lisboa, Portugal. E-mail: jcatarino@iscsp.ulisboa.pt. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9372-083X>.

