

A TRIBUTAÇÃO DA RENDA NAS TEORIAS DA JUSTIÇA DE JOHN RAWLS E RONALD DWORKIN

TAXATION OF INCOME UNDER THE THEORIES OF JUSTICE OF JOHN RAWLS AND RONALD DWORKIN

Frederico Menezes Breyner*

RESUMO: A tributação da renda entrou em declínio a partir da década de oitenta por fatores tecnológicos e políticos, que sustentavam, respectivamente, ser essa tributação difícil e inoportuna. Essa visão passa a ser questionada nos últimos anos, e a tributação da renda passa a ser vista novamente como um fator de justiça na distribuição do encargo tributário. Nesse contexto, o presente artigo pretende contribuir para esse momento com uma visão filosófica da tributação da renda no âmbito das teorias de John Rawls e Ronald Dworkin. A conclusão é a de que, apesar de distintas as fundamentações, a tributação da renda é vista um importante fator para se avaliar a justiça de uma sociedade.

Palavras-chave: Tributação da renda; encargo tributário; teorias da justiça; John Rawls; Ronald Dworkin.

ABSTRACT: Income taxation declined in the 1980s due to technological and political factors, which sustained, respectively, that this kind of tax burden was difficult and unsuitable. Questions about this view grew in recent years, arguing that income taxation is a factor of justice in the distribution of the tax burden. In this context, the present article intends to contribute with a philosophical view of income taxation within the theories of justice of John Rawls and Ronald Dworkin. The conclusion is that, despite different grounds, both sustain income taxation as an important factor in assessing the fairness of a society.

Keywords: Income taxation; Tax burden; theories of justice; John Rawls; Ronald Dworkin.

Artigo recebido em 17 de julho de 2018.

Artigo aceito em 14 de dezembro de 2018.

* Mestre e Doutor em Direito Tributário (UFMG). Professor da Faculdade de Direito Milton Campos (MG). Advogado. E-mail: fredericobreyner@gmail.com

ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO 2. A TEORIA DA JUSTIÇA DE RAWLS
3. DWORKIN E A IGUALDADE DE RECURSOS 4. CONCLUSÕES 5.
REFERÊNCIAS.

1. INTRODUÇÃO

A partir da década de 1980, por influência dos ideais de liberalização e desregulação da economia, do desenvolvimento tecnológico e da aquisição de alta mobilidade pelo capital e pela renda, os sistemas tributários direcionaram a tributação sobre o trabalho e o consumo, que constituem as bases tributárias que participam em maior proporção da arrecadação.¹

A crise de 2008, ocorrida em um contexto de desregulamentação econômica², levou a um agravamento dessa situação. Como demonstram Cummins e Ortiz³, após a fase de tentativa de recuperação do sistema financeiro com injeção de grandes quantias de dinheiro público, seguiu-se uma fase de austeridade, cujas medidas de caráter tributário consistiram, basicamente, na diminuição de impostos sobre a renda e aumento da tributação indireta sobre o consumo, fenômeno que se verificou em diversos países, o que causou uma situação de desequilíbrio nas fontes tributárias.

¹ Nesse sentido, a título exemplificativo: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Por que a 'guerra fiscal'? Os desafios do estado na modernidade líquida. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, Belo Horizonte, v. 102, p. 305-342, jan./jun. 2011, p. 326; KATO, Junko. **Regressive taxation and the welfare state**: path dependence and policy diffusion. Cambridge: Cambridge University Press, 2003. Ebook; AVI-YAONAH, Reuven S. Globalization and tax competition: implications for developing countries. **Cepal Reviews**, n. 74. p. 59-66, Aug. 2001 e CHRISTIANS, Allison. Historic, comparative and evolutionary analysis of tax systems. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). **Separação de Poderes e efetividade do sistema tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 307.

² Conforme análise feita em: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Por que a 'guerra fiscal'? Os desafios do estado na modernidade líquida. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, Belo Horizonte, v. 102, p. 305-342, jan./jun. 2011.

³ CUMMINS, Matthew; ORTIZ, Isabel. **A recovery for all**: rethinking socio-economic policies for children and poor households. New York: UNICEF, 2012, p. 27.

Esse desequilíbrio causa impactos na avaliação da equidade na distribuição dos encargos tributários. Renda e patrimônio são considerados manifestões de riqueza ligados com mais intensidade àqueles que dispõem de maior capacidade econômica⁴, enquanto trabalho e consumo são vistos como índices de capacidade econômica que oneram de forma mais pesada aqueles privados de maiores manifestações de riqueza⁵.

Atualmente, muito em função da notoriedade alcançada pela obra de Piketty⁶, há uma extensa discussão acerca da necessidade de se redistribuir os encargos tributários mediante uma maior participação de renda e patrimônio no financiamento da vida em comunidade por meio da manutenção de atividades estatais e mecanismos de transferência distributiva de riqueza.

Nesse contexto, o relatório sobre a arrecadação relativo ao período de 1965 a 2016 emitido pela OCDE⁷ demonstra que, na média dos países analisados, após uma queda no período pós-crise de 2008, a tributação sobre a renda e o patrimônio observou um pequeno aumento a partir de 2015, em movimento contrário à tributação de bens e serviços e sobre valor agregado.

Especificamente no caso do Brasil, em meio a tantas tentativas de regormar tributária, foi recentemente noticiado que um relatório do Deputado Luiz Carlos Hauly de uma proposta de emenda constitucional para reformar o sistema tributário está em vias de ser apresentado⁸, sendo que a Câmara dos

⁴ ANTONINI, Luca. **Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali**. Milano: Giuffrè, 1996, p. 283-284.

⁵ CAPANO, Raffaele Perrone. L'imposizione personale a base piana tra vincoli di progressività e di coerenza del sistema. In: PERRONE, Leonardo; BERLIRI, Claudio. **Diritto tributario e Corte costituzionale**. Napoli: Edizioni scientifiche italiane, 2006, p. 340.

⁶ PIKETTY, Thomas. O capital no século XXI. Tradução Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. Ebook.

⁷ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). Revenue Statistics 1965-2016. Paris: OECD Publishing, 2017.

⁸ Valor Econômico. Sai do forno a proposta de Reforma Tributária. José Antônio Severo - agosto 22, 2017. Disponível em www.valor.com.br. Acesso em 30/08/2017.

Deputados noticiou os principais pontos da reforma⁹, dentre os quais se encontra a pretensão de “deslocar parte da tributação sobre o consumo para a renda”.

O presente artigo se insere nesse contexto. O redirecionamento parcial da carga tributária para a renda, após a queda de sua participação na arrecadação no período pós-crise, se dá em nome de uma maior justiça tributária por meio de um maior equilíbrio entre as diversas bases tributárias.

É oportuno, portanto, em meio a esse movimento de política tributária embasado em uma pretensão de justiça, analisar como a tributação da renda é vista por teorias da justiça. Para isso foram eleitos dois autores que, além de terem suas idéias bem difundidas no âmbito acadêmico nacional, inserem em suas propostas de justiça de forma expressa a tributação da renda, quais sejam, John Rawls e Ronald Dworkin.

O objetivo, portanto, é trazer uma análise da tributação da renda com o viés filosófico próprio das teorias da justiça, contribuindo assim de forma teoricamente embasada para o atual debate acima exposto.

2. A TEORIA DA JUSTIÇA DE RAWLS

2.1 Os pressupostos de uma sociedade justa na teoria de RAWLS

Rawls formula uma noção de justiça idealizada, que fornece elementos para julgar uma sociedade como justa ou injusta a partir de um modelo abstrato¹⁰. Sua teoria pode também ser qualificada de social e institucional, na medida em que busca normativamente uma estrutura básica da sociedade por meio da adoção de princípios que terão a força de governar as instituições responsáveis por estabelecer direitos e deveres aos cidadãos.

⁹ Câmara Notícias. Relator apresenta proposta de reforma tributária para nortear debate em comissão. 22 de fevereiro de 2017. Disponível em www.camara.leg.br. Acesso em 30/08/2017.

¹⁰ NAGEL, Thomas. John Rawls and affirmative action. **The Journal of Blacks in Higher Education**, n. 39, p. 82-84, Spring, 2003, p. 82.

Daí a busca de Rawls pelos princípios de justiça, cujas funções são as de especificar os termos equitativos da cooperação social, informar os direitos e deveres a serem regulados pelas instituições políticas e sociais, definir a divisão dos benefícios provenientes da cooperação social e distribuir os encargos necessários para mantê-la¹¹.

A escolha dos princípios será justa se for observada a equidade do respectivo procedimento, a ser avaliada com base na situação hipotética e ideal da posição original. Isso aponta o caráter contratualista de sua teoria, pois a posição original busca atribuir os predicados de justiça e equidade ao contrato constitutivo de uma sociedade¹². A característica da posição original que permite a escolha de princípios justos é o véu da ignorância, pelo qual se idealiza que os contratantes não sabem sua posição, classe ou *status* na sociedade, suas preferências no âmbito moral e religioso, sua sorte na obtenção de dotes, talentos e habilidades naturais, sua inteligência ou força, traços psicológicos ou disposição empreendedora para assumir riscos. Também ignoram aspectos da própria sociedade, como as preferências culturais, tendências econômicas e políticas ou nível de civilização¹³.

É a partir dessa situação que Rawls tenta responder à pergunta relativa a quais princípios os indivíduos selecionariam para regular a estrutura básica da sociedade. Com esse modelo, Rawls a um só tempo propõe um modelo ideal de justiça e equidade e também rejeita o princípio utilitarista da maximização da felicidade. Uma vez que não sabem qual a sua posição na sociedade, as pessoas não correriam o risco de adotar princípios que lhes impusessem dor, sacrifícios

¹¹ RAWLS, John. **Justice as fairness: a restatement**. Cambridge: Harvard University Press, 2001, p. 8-9.

¹² SANDEL, Michael. **Justice: what's the right thing to do**. New York: Farrar, Straus and Giroux, 2009, p. 146.

¹³ RAWLS, John. **A theory of justice**. Cambridge: Harvard University Press, 1999, p. 118.

ou sofrimentos, ainda que tais penúrias pudessem maximizar a felicidade da maioria dos outros membros da sociedade. Princípios libertários também não seriam escolhidos¹⁴, a exemplo daqueles que atribuem às pessoas um direito absoluto aos frutos decorrentes da economia de mercado, pois elas poderiam se imaginar na posição de uma pessoa desfavorecida e excluída pelo sistema econômico, e que necessitaria da redistribuição desses frutos por meio das instituições básicas da sociedade.

Para Rawls, portanto, dois princípios seriam os escolhidos, aqueles por ele chamados de princípios de justiça¹⁵:

- Princípio 1: Toda pessoa deve ter um igual direito ao mais abrangente sistema de liberdades básicas iguais que guarde compatibilidade com um sistema semelhante de liberdades para todos (princípio da liberdade igual);
- Princípio 2: As desigualdades sociais e econômicas só são admitidas se: 2.1. forem vinculadas a cargos e posições abertos a todos em condições de igual oportunidade (princípio da igualdade de oportunidades) e 2.2. garantirem o maior benefício possível para os menos favorecidos (princípio da diferença).

Dos referidos princípios de justiça conclui-se que Rawls sustenta uma neutralidade para com doutrinas sobre o bem (doutrinas abrangentes). Os princípios escolhidos, ao preconizarem a liberdade, garantem que cada cidadão possa escolher sua concepção de bem e seu objetivo de vida. Se os cidadãos escolhem que a sociedade na qual vivem seja regulada por princípios justos, consequentemente pretendem assegurar que a estrutura dessa sociedade seja mantida, ou seja, que permaneça ao longo do tempo sendo regulada por princípios justos.

¹⁴ SANDEL, Michael. **Justice: what's the right thing to do**. New York: Farrar, Straus and Giroux, 2009, p. 148.

¹⁵ RAWLS, John. **A theory of justice**. Cambridge: Harvard University Press, 1999, p. 53.

2.2 Os bens primários como critério de avaliação de justiça e como objeto de demandas individuais junto à sociedade

A necessidade de se julgar objetivamente a justiça e o bem-estar na sociedade demanda elementos também objetivos que sirvam de critérios a esses julgamentos. Esses elementos são aquilo que Rawls chama de bens primários, que são bens sociais em vista de sua ligação com a estrutura básica da sociedade. São bens que todos os cidadãos gostariam de ter mais a ter menos¹⁶.

Guardando coerência com a preferência que a liberdade assume nos princípios de justiça, os bens primários são aqueles que os cidadãos utilizam como meios para atingir seus objetivos de vida, independentemente do conceito de bem que adotem ao planejar uma vida boa.

Servem, portanto, de comparação entre os indivíduos de uma sociedade, pois a concentração de bens primários seria óbice à liberdade dos desprovidos, o que contraria o princípio de justiça da diferença, segundo o qual a desigualdade só se justifica se garantir benefícios maiores aos desfavorecidos.

É a partir desse aspecto do princípio da diferença que decorre o caráter igualitário da teoria de Rawls.

Uma vez que a teoria da justiça de Rawls não se compromete com um conceito de bem, sendo pluralista, surge a questão de saber quais bens primários os indivíduos podem justamente demandar da sociedade. Em outras palavras, quais recursos devem ser atribuídos aos indivíduos a partir dos princípios de justiça que normatizam a atividade das instituições na atribuição de direitos e responsabilidades?

O princípio de justiça que parece responder mais diretamente a essa questão é o princípio da diferença, na medida em que regula diretamente as desigualdades sociais e econômicas, fornecendo as justificativas para sua

¹⁶ RAWLS, John. **A theory of justice**. Cambridge: Harvard University Press, 1999, p. 54.

legitimidade (trazer mais benefícios aos desfavorecidos) ou eliminação (desigualdade arbitrária por não beneficiar em maior medida os desfavorecidos).

Antes, aponta-se que Rawls, após elaborar seus princípios de justiça, esclareceu, desenvolveu e revisou alguns pontos de sua teoria da justiça na obra "O Liberalismo Político". Percebe-se que Rawls impõe a satisfação de necessidades básicas como princípio de justiça superior¹⁷, a partir do qual serão garantidas liberdades iguais e oportunidades. A justiça depende de que se parta de um mínimo de distribuição de bens primários que satisfaça as necessidades dos cidadãos para que possam desenvolver uma vida digna como pessoas livres e iguais, tenham possibilidade de se tornar um cidadão politicamente engajado nessa sociedade¹⁸ e se tornem membros plenamente cooperativos da sociedade. Os bens primários, enquanto objeto de necessidades dos cidadãos políticos, ganham uma qualidade objetiva, distante do subjetivismo próprio dos desejos ou vontades.

O princípio da diferença determina a redistribuição dos bens primários, uma vez que até sua concentração (desigualdade) está condicionada à melhora da situação dos desfavorecidos. Eis a lista de bens primários proposta por Rawls¹⁹:

- a. os direitos e liberdades fundamentais que também constituem uma lista;
- b. liberdade de movimento e livre escolha de ocupação num contexto de oportunidades diversificadas;
- c. poderes e prerrogativas de cargos e posições de responsabilidade nas instituições políticas e econômicas da estrutura básica;
- d. renda e riqueza;

¹⁷ RAWLS, John. **Political liberalism**. New York: Columbia University Press, 2000, p. 7. Tradução livre de "In particular, the first principle covering the equal basic rights and liberties may easily be preceded by a lexically prior principle requiring that citizens' basic needs be met, at least insofar as their being met is exercise those rights and liberties. Certainly any such principle must be assumed in applying the first principle".

¹⁸ ZULLO, Silvia. **La dimensione normativa dei diritti sociali. Aspetti filosofico-giuridici**. Torino: G. Giappichelli Editore, 2013, p. 122-123.

¹⁹ RAWLS, John. **Political liberalism**. New York: Columbia University Press, 2005, p. 181.

e. as bases sociais do auto-respeito.

A satisfação das pretensões justas sobre bens primários recai sobre a sociedade ordenada pelos princípios de justiça, e essas pretensões não são julgadas em termos de mérito individual. Isso legitima pretensões de cidadãos em situação desfavorecida decorrente de más escolhas, incapacidade, falta de talento natural ou até mesmo insuficiência de condições de explorar o talento para obter tais bens, pois tais fatores são moralmente arbitrários²⁰, já que sofrem influências do ambiente familiar, econômico e até mesmo do *status* social da pessoa. A preocupação de Rawls é com a estrutura básica da sociedade, e não com a censura moralizante de atitudes e condutas individuais.

Por fim, importante aporte à teoria surge quando Rawls especifica que sempre supôs a variação que as pessoas têm em sua capacidade de se tornar um membro cooperativo normal da sociedade. Para Rawls, apesar de possuírem capacidades distintas, os cidadãos devem ter um mínimo essencial para se qualificarem como membros plenamente cooperativos da sociedade, propondo que a análise da variação deva perguntar se elas colocam as pessoas acima ou abaixo de uma linha divisória que as deixa com mais ou menos do que o mínimo requerido para tanto. Quando conhecidos os infortúnios que colocam as pessoas abaixo do mínimo em razão de doenças ou acidentes, os custos do tratamento de recuperação devem ser computados nos gastos totais do governo, para que o indivíduo retome sua posição de membro plenamente cooperativo da sociedade²¹.

A teoria da justiça de Rawls permite afirmar que meios materiais compostos pelos bens primários podem ser objeto de exigências legítimas no

²⁰ RAWLS, John. **A theory of justice**. Cambridge: Harvard University Press, 1999, p. 274.

²¹ RAWLS, John. **Political liberalism**. New York: Columbia University Press, 2005, p. 175-192.

contexto de uma sociedade ordenada por instituições regidas por princípios de justiça.

2.3 As instituições básicas de justiça distributiva e a tributação

Ao tratar das instituições básicas da justiça distributiva, Rawls continua repelindo que a distribuição seja determinada por fatores moralmente arbitrários. Para ele a compreensão da justiça como equidade implica adotar uma justiça procedimental dotada da pureza necessária para não sucumbir às contingências de situações específicas e particulares, resultando em distribuição justa de forma independente do que venha a acontecer.

Sob uma Constituição justa que garante um sistema de liberdades iguais, o governo se divide em quatro setores²²: alocação e estabilização, que “devem manter a eficiência da economia de mercado em termos gerais”; transferências, que tem por responsabilidade o mínimo social²³; e, por último, a distribuição, cuja “tarefa é preservar uma justiça aproximativa das partes a serem distribuídas por meio da tributação e dos ajustes no direito de propriedade que se fazem necessários”.

O sistema tributário encaixa-se nas instituições rawlsianas dentro do setor de distribuição, e é caracterizado por dois aspectos.

O propósito do primeiro aspecto é “corrigir, gradual e continuamente, a distribuição da riqueza e impedir concentrações de poder que prejudiquem o valor equitativo da liberdade política e da igualdade equitativa de oportunidades”.

Impostos progressivos sobre heranças e doações cumprem esse propósito, encorajando “uma ampla dispersão da propriedade que é, ao que

²² RAWLS, John. **A theory of justice**. Cambridge: Harvard University Press, 1999, p. 242-251.

²³ Ibid., p. 305.

parece, uma condição necessária à manutenção das liberdades iguais". As desigualdades que se fundam na herança só são permitidas, segundo o princípio da diferença, na medida em que "tragam vantagens para os menos afortunados e sejam compatíveis com a liberdade e com a igualdade equitativa de oportunidades". Disso se conclui que onde a herança significa pura e simplesmente acumulação de riqueza entre gerações em benefício específico de grupos familiares já afortunados, essa tributação progressiva realiza o princípio da diferença.

O segundo aspecto tem caráter arrecadatório e corresponde à obtenção da "receita exigida pela justiça". Trata-se de exigência de justiça porque o "governo deve receber uma parte dos recursos da sociedade, para que este possa fornecer os bens públicos e fazer os pagamentos de transferências necessários para que o princípio da diferença seja satisfeito". E pertence ao setor de distribuição "já que a carga tributária deve ser partilhada de forma justa e esse setor tem por objetivo criar organizações justas".

Nesse ponto há uma grande controvérsia em torno da teoria de Rawls. Ao contrário de muitos liberais igualitários, Rawls indica sua preferência por um imposto proporcional sobre o consumo, atribuindo ao imposto progressivo sobre a renda uma tarefa residual, utilizado em caso de necessidade para garantir a "justiça da estrutura básica com relação ao primeiro princípio da justiça e à igualdade equitativa de oportunidades, e desse modo evitar os acúmulos de propriedade e poder, que provavelmente minarão as instituições correspondentes".

São duas as justificativas²⁴ para um imposto proporcional sobre o consumo. Primeiro, ele seria melhor que o imposto sobre a renda por incidir

²⁴ Rawls ainda se refere à maior eficiência desse imposto, por interferir menos no estímulo, o que poderia ser um argumento decisivo em seu favor. Contudo, situa essa argumentação no

“sobre o quanto uma pessoa retira do estoque comum de bens, e não sobre o quanto ela contribui (supondo-se aqui que a renda é ganha de forma justa)”. Em segundo lugar, é compatível com isenções para dependentes e outras exonerações semelhantes, permitindo com que todos sejam “tratados de uma maneira uniforme (ainda na suposição de que a renda é ganha de forma justa)”.

A compatibilidade desse imposto com os princípios de justiça é simplesmente enunciada em termos de arrecadação “para manter os bens públicos, o setor de transferências e o estabelecimento da igualdade equitativa de oportunidades na educação, e em outros campos, de modo a implementar o segundo princípio”.

A crítica mais contundente ao posicionamento de Rawls nesse ponto é feita por Fried²⁵, para quem Rawls não pensou de forma clara a implicação desse imposto no arranjo institucional por ele proposto.

Para a autora, a uniformidade requerida pelo princípio da diferença não pode ser resumida à uniformidade no tratamento tributário. O princípio deveria ser utilizado para demandar uma “uniformidade de níveis de renda absolutos após a tributação e as transferências, sujeita a exceções para desigualdades que beneficiaram os membros em piores condições”²⁶. Um imposto proporcional sobre o consumo não seria uniforme nesse sentido, pois a renda pós tributária dos mais ricos seria proporcionalmente maior do que a dos pobres, considerando-se o mesmo consumo, e as transferências terminariam custeadas de forma a favorecer mais os primeiros.

plano do julgamento político de escolha de instituições menos injustas ou como parte de um arranjo institucional mais amplo, não pertencendo propriamente a uma teoria da justiça.

²⁵ FRIED, Barbara H. The puzzling case for proportionate taxation. **Chapman Law Review**, v. 2, n. 1, p. 157-195, 1999.

²⁶ Ibid., p. 185.

Além disso, no contexto da teoria rawlsiana, o direito de um indivíduo de não ter sua renda tributada por uma alíquota maior que a de outro constituiria “uma ilha de direitos inundada por um mar de redistribuição”²⁷. Uma tributação proporcional somente melhoraria a situação dos menos afortunados se toda a receita fosse a eles transferida pelo setor de transferências. Logo, dificilmente o princípio da diferença restaria satisfeito diante da necessidade de bens públicos que beneficiam a coletividade de forma indistinta.

Outra afirmação contrastada por Fried é o pressuposto de que a renda tenha sido ganha de forma justa. Essa premissa para a justiça do imposto proporcional sobre o consumo é incompatível com a teoria de Rawls sobre o que é devido a cada um e os fatores moralmente arbitrários de vantagem. Nas palavras da autora:

[...] dada a visão de Rawls de que talentos, incluindo a preferência pelo trabalho árduo, não são merecidos, e por isso a renda derivada desses talentos não são merecidas, o que poderia significar para Rawls que uma pessoa ganhe renda de forma justa, a ponto de que ela não poderia ser apreendida sob um imposto de renda progressivo?²⁸

O quadro seria mais grave se analisado o papel reservado por Rawls ao imposto de renda progressivo, qual seja, o de evitar acúmulos de poder e riqueza. Se o pressuposto é que a renda foi ganha de forma justa, não haveria motivo para tributá-la progressivamente, pois o “ganhar a renda de forma justa” seria a legitimação do imposto sobre o consumo. Por exclusão, o imposto sobre a renda

²⁷ FRIED, Barbara H. The puzzling case for proportionate taxation. **Chapman Law Review**, v. 2, n. 1, p. 157-195, 1999, p. 185. Tradução livre de “an island of deontological rights swamped by a sea of redistribution”.

²⁸ FRIED, Barbara H. The puzzling case for proportionate taxation. **Chapman Law Review**, v. 2, n. 1, p. 157-195, 1999, p. 186. Tradução livre de “Given Rawls's view that talents, including a taste for hard work, are undeserved, and hence the income derived from those talents undeserved, what could it mean to Rawls for a person to earn income fairly, such that it was not up for grabs under a steeply progressive income tax?”.

deveria retificar situações de acúmulo de renda de forma injusta. Mas aqui, Fried afirma a presença do princípio da retificação de Nozick²⁹, que não tem lugar na teoria de Rawls³⁰.

Sugin faz outra leitura acerca daquilo que a teoria de Rawls demanda de um sistema tributário. Para a autora, a teoria de Rawls é compatível com diversos sistemas de tributação, a depender das circunstâncias de uma sociedade³¹. Além disso, sua teoria é mais bem compreendida como impositiva de limites à tributação do que na exigência de um determinado modelo de tributação³².

A principal demanda do princípio da diferença seria por uma tributação suficiente para prover os recursos necessários para sustentar instituições públicas que são necessárias para uma justa igualdade de oportunidades, como educação e regulação econômica³³.

Sendo esta a exigência, vários sistemas tributários podem ser compatíveis com o princípio da diferença:

Talvez a justiça como equidade seja mais preocupada com uma tributação suficiente do que com uma específica distribuição da carga tributária. Por essa perspectiva, as demandas de justiça no desenho da tributação são mínimas, ou ao menos não necessariamente ocasionam um arranjo específico. Um tributo proporcional poderia certamente proporcionar receita suficiente para prover uma redistribuição substancial, tanto diretamente na forma de transferências em dinheiro aos membros mais necessitados

²⁹ Nozick admite que a distribuição seja justa, mas a justiça deve ser aferida apenas na aquisição e transferência da riqueza (NOZICK, Robert. **Anarchy, state and utopia**. New York: Basic Books, 1974, p. 149). Sendo assim, a redistribuição não se justifica pela busca da igualdade, mas sim para retificar erros pretéritos na aquisição ou na transferência da propriedade.

³⁰ FRIED, Barbara H. The puzzling case for proportionate taxation. **Chapman Law Review**, v. 2, n. 1, p. 157-195, 1999, p. 186.

³¹ SUGIN, Linda. Theories of distributive justice and limitations on taxation: what rawls demands from tax systems. **Fordham Law Review**, New York, v. 72, n. 5, p.1991-2014, Apr. 2004, p. 1994.

³² Ibid., p. 2001.

³³ Ibid., p. 1999.

da sociedade quanto indiretamente, pela provisão de bens públicos que desproporcionalmente beneficiem os membros em piores condições.³⁴

Como observado, algumas circunstâncias devem estar, contudo, presentes para que essa conclusão seja verdadeira. A primeira delas é que a tributação deve ser uma das diversas instituições sociais (inclusive não tributárias) destinadas a fazer com que a desigualdade beneficie os menos afortunados. E apenas nesse conjunto é que diversos sistemas tributários podem ser legitimados³⁵. O mesmo vale para a análise dos tributos pertencentes a determinado sistema tributário. Além de depender de outras instituições, um tributo regressivo pode ser compensado por outro tributo progressivo, atingindo assim uma versão tributária que respeite o princípio da diferença³⁶.

Se as instituições existentes garantirem que a desigualdade entre os mais ricos e os mais pobres de uma sociedade seja estreita, e ainda adotarem mecanismos para redistribuição da arrecadação para os menos afortunados, tributos regressivos e mesmo fixos não seriam vedados pelo princípio da diferença³⁷.

A avaliação da teoria de Rawls proferida nesses termos nos parece ter como objeto a sociedade e suas instituições, cujo parâmetro é a democratização da propriedade privada (*property-owning democracy*). Seu objeto não é o

³⁴ SUGIN, Linda. Theories of distributive justice and limitations on taxation: what rawls demands from tax systems. **Fordham Law Review**, New York, v. 72, n. 5, p.1991-2014, Apr. 2004, p. 1999. Tradução livre de "Perhaps justice as fairness is more concerned with sufficient taxation than with the particular distribution of tax burdens. From that perspective, the demands of justice on tax design are minimal, or at least do not necessarily entail any particular arrangement. A proportional tax could certainly raise enough revenue to provide for substantial redistribution, both directly in the form of transfer payments to the neediest members of society, and indirectly, through the provision of public goods that disproportionately benefit the least well-off".

³⁵ SUGIN, Linda. Theories of distributive justice and limitations on taxation: what rawls demands from tax systems. **Fordham Law Review**, New York, v. 72, n. 5, p.1991-2014, Apr. 2004, p. 2005.

³⁶ Ibid., p. 2003.

³⁷ Ibid., p. 2000.

sistema tributário, cujo parâmetro deveria ser um critério de distribuição justa da carga tributária.

Em razão disso, a autora afirma que o primeiro princípio de justiça de Rawls exerceria maior influência no sistema tributário. Compreendido como o direito de todos os indivíduos a um esquema justo de liberdades básicas iguais, o primeiro princípio de justiça aciona o sistema tributário para romper concentrações de riqueza causadoras de concentração de poder político que pudesse colocar em risco aquelas liberdades³⁸.

Além disso, o próprio sistema tributário poderia ameaçar essas liberdades³⁹, e o princípio da diferença atuar como limite à tributação. Por exemplo, o referido princípio vedaria um tributo sobre o talento (que pode ser considerado também um tributo sobre dotes naturais ou renda potencial), pois ele obrigaria o indivíduo a empregar seu talento para obter dinheiro para pagar o tributo, impedindo-o de exercer sua liberdade de escolher qual atividade é a melhor para si próprio. Outra vedação decorrente do primeiro princípio seria a de um sistema tributário fundado na tributação sobre o consumo em uma sociedade cujas instituições falham no setor da distribuição, pois esse modelo viabiliza uma infinita acumulação de riqueza⁴⁰. A autora afirma que, nos atuais níveis de concentração de riqueza e desigualdade, essa vedação demanda que, ao lado da tributação sobre o consumo, alguma forma de tributação da riqueza acumulada seria demandada pelo primeiro princípio de justiça⁴¹.

³⁸ SUGIN, Linda. Theories of distributive justice and limitations on taxation: what rawls demands from tax systems. **Fordham Law Review**, New York, v. 72, n. 5, p.1991-2014, Apr. 2004, p. 2005.

³⁹ Por isso afirma a autora que “the tax system must protect the scheme of basic liberties in two ways: (1) taxation itself may not violate any of the basic liberties, and (2) the tax system may not allow other institutions with which it interacts, such as the market, to violate any basic liberties” (SUGIN, Linda. Theories of distributive justice and limitations on taxation: what rawls demands from tax systems. **Fordham Law Review**, New York, v. 72, n. 5, p.1991-2014, Apr. 2004, p. 2005.

⁴⁰ Ibid., p. 2008.

⁴¹ Ibid., p. 2009.

Da leitura de Sugin decorre que o primeiro princípio de justiça de Rawls pode impor diretrizes ao sistema tributário de forma mais abstrata, enquanto o segundo princípio (princípio da diferença), não exerce grande influência em abstrato. Tem grande utilidade, contudo, na avaliação concreta da justiça do sistema tributário em uma determinada sociedade.

O princípio da diferença poderia ser satisfeito com um papel bastante reduzido da tributação em uma economia em que “os membros em piores condições são capazes de investir produtivamente seu capital humano de forma que se habilitem no mercado aos benefícios da produtividade da sociedade juntamente aos que apresentam maiores vantagens”⁴².

Contudo, afirma a autora que no mundo real se observa uma concentração de riqueza, e que o regime tributário geralmente dedicado aos mais ricos não parece beneficiar os mais pobres⁴³. Isso só ocorreria se o benefício fosse revertido para a criação de empregos e expansão de atividades produtivas da qual se beneficiariam as classes média e baixa, e não é claro que esses benefícios tenham destinatários secundários além do contribuinte diretamente exonerado⁴⁴, o que não se justifica em face do princípio da diferença.

Da discussão pode-se concluir que o imposto proporcional sobre o consumo defendido por Rawls em poucas linhas não pode ser visto como um ponto fora de sua teoria. A leitura de Rawls deve partir da teoria do próprio Rawls. E retomando sua teoria enquanto forma de avaliação da justiça com que uma sociedade é organizada, seus princípios vedam uma tributação regressiva em

⁴² SUGIN, Linda. Theories of distributive justice and limitations on taxation: what Rawls demands from tax systems. **Fordham Law Review**, New York, v. 72, n. 5, p.1991-2014, Apr. 2004, p. 2011. Tradução livre de “the least well-off are able to invest their human capital in productive ways so that they are entitled in the market to the benefits of society’s productivity along with the most advantaged”.

⁴³ SUGIN, Linda. Theories of distributive justice and limitations on taxation: what rawls demands from tax systems. **Fordham Law Review**, New York, v. 72, n. 5, p.1991-2014, Apr. 2004, p. 2012.

⁴⁴ Ibid., p. 2013.

situações de desigualdade econômica ou de exonerações tributárias que não beneficiam, ainda que indiretamente, os membros mais desfavorecidos da sociedade. Pelo contrário, a única afirmativa peremptória que pode se extrair da leitura de Rawls é que a tributação deve ser suficiente para que os direitos básicos sejam garantidos, o que, como visto acima, inclui os direitos sociais.

3. DWORKIN E A IGUALDADE DE RECURSOS

3.1 O igualitarismo de DWORKIN

Dworkin analisa abstratamente a igualdade e vislumbra duas possibilidades para sua compreensão: o direito do indivíduo de receber igual tratamento (*equal treatment*) e o direito do indivíduo de ser tratado como um igual (*treatment as an equal*).

Fiel à linha liberal (liberalismo igualitário), Dworkin rejeita o tratamento igual como sendo o conteúdo da igualdade, pois a situação em que os indivíduos se encontram pode ser a mesma, mas decorrente de escolhas distintas, o que contradiz um dos princípios de dignidade, que é o da responsabilidade individual (*individual responsibility*)⁴⁵. Não se pode afirmar, em abstrato, que um indivíduo merece a mesma distribuição de bens que outro⁴⁶, pois isso poderia justificar uma distribuição (igualitária) *ex post*, independentemente das suas escolhas individuais⁴⁷.

A melhor interpretação da igualdade para Dworkin é concebê-la como o dever de tratar as pessoas como iguais, o que significa que todas as pessoas devem ser tratadas como portadoras de igual dignidade, respeito e consideração

⁴⁵ DWORKIN, Ronald. **Justice for hedgehogs**. Cambridge: Harvard University Press, 2011, p. 330.

⁴⁶ Ibid., p. 272-273.

⁴⁷ Ibid., p. 358.

no âmbito das decisões políticas de como a distribuição de recursos deve ser empreendida⁴⁸.

A igualdade de recursos se explica por meio do argumento contrafático do leilão realizado em uma ilha inabitada. O leilão é um mecanismo distributivo guiado pelos seguintes princípios: os participantes do leilão reconhecem que ninguém tem direito aos recursos e acordam em distribuí-los igualmente⁴⁹; conhecem a natureza do leilão, os recursos da ilha e são capazes de escolhê-los de forma autêntica, genuína, individual e sem coerção; e, por último, os lances determinam, inclusive, a medida dos bens sujeitos ao leilão (tamanho dos lotes da ilha, quantidade de bens comestíveis, etc.)⁵⁰.

O leilão se encerra quando nenhum participante desejar os recursos de outro, o que se chama de teste da inveja (*envy test*), segundo o qual a igualdade na divisão só é alcançada quando nenhum participante preferir os recursos obtidos por outro aos seus próprios recursos⁵¹.

A conexão da igualdade com o leilão fictício é assim sintetizada por Guest:

O princípio de que as pessoas têm igual valor objetivo é trabalhado aqui. Ele explica o teste da inveja, porque nenhuma pessoa deve ficar com inveja dos bens de outra. Além disso, ele governa a assunção de que pessoas vão ao leilão como iguais, para que nenhuma pessoa comece de uma posição superior em recursos ou superior em conhecimento.⁵²

⁴⁸ DWORKIN, Ronald. **Taking rights seriously**. Cambridge: Harvard University Press, 1977, p. 273.

⁴⁹ DWORKIN, Ronald. **Sovereign virtue: the theory and practice of equality**. Cambridge: Harvard University Press, 2000, p. 66.

⁵⁰ GUEST, Stephen. **Ronald Dworkin**. Stanford: Stanford University Press, 2013, p. 189.

⁵¹ DWORKIN, Ronald. **Sovereign virtue: the theory and practice of equality**. Cambridge: Harvard University Press, 2000, p. 67.

⁵² GUEST, Stephen. **Ronald Dworkin**. Stanford: Stanford University Press, 2013, p. 190. Tradução livre de "The principle that people are of equal objective value is at work here. It explains

O leilão fictício e o teste da inveja falham logo após o encerramento dos lances e a consequente divisão dos recursos. Quando a vida econômica se inicia, os participantes passam a acumular recursos em escala distinta, quer pelo talento em realizar operações e decisões econômicas, quer por serem vítimas de má sorte⁵³ ou de intempéries como a contração de doenças. A falha então se dá “porque os seus recursos já não dependem das suas escolhas. O mercado já não é igualitário”⁵⁴.

A prevenção para essas situações se dá pelo mecanismo do seguro hipotético, como meio de suprir deficiências físicas, mentais, ou de talento, que não dependem das escolhas dos indivíduos. O seguro tem por objetivo a extensão da igualdade ao momento do funcionamento da vida econômica, não permitindo que ela se esgote no leilão. A obrigatoriedade desse seguro na comunidade decorre do dever de tratar todos como iguais em dignidade, fornecendo-lhes as condições mínimas para participação no mercado, afastando os riscos que não decorram de suas escolhas.

Também esse seguro é balizado pelos princípios de uma sociedade liberal. A escolha de um nível alto de cobertura teria um custo muito alto, e é rejeitada por Dworkin. Os indivíduos se tornariam “escravos” de rendimentos

the envy test, because no person is to remain envious of another's goods. Further, it governs the assumption that people come to the auction as equals, so that no one person begins from a superior position of resources or superior knowledge”.

⁵³ Dworkin distingue entre a sorte bruta e a sorte por escolha ou opcional, a primeira ligada a eventos caracterizados pela imprevisibilidade e a segunda relativa a situações que poderiam ser previstas e ser consideradas para as decisões e ações tomadas (DWORKIN, Ronald. **Sovereign virtue: the theory and practice of equality**. Cambridge: Harvard University Press, 2000, p. 73). A distinção é relevante em razão do princípio da responsabilidade individual. Aquele que aposta em situações de risco previsíveis tem tanto o direito de obter os frutos da sua decisão, situação em que ele não poderia ser legitimamente invejado no sentido de outro indivíduo preferir os resultados daquela escolha ao resultado de sua escolha mais conservadora e menos arriscada (GUEST, Stephen. **Ronald Dworkin**. Stanford: Stanford University Press, 2013, p. 191), quanto o ônus de incorrer nos custos. Logo, a sorte decorrente das suas escolhas não é considerada na redistribuição de recursos, ao passo que a sorte bruta deve ser computada pois, não vinculada à responsabilidade individual, é relevante na consideração da pessoa como um igual.

⁵⁴ DWORKIN, Ronald. **Justice for hedgehogs**. Cambridge: Harvard University Press, 2011, p. 358.

altos para pagamento do seguro, o que os constrangeria a escolher o trabalho de melhor remuneração, e não o trabalho adequado às suas aptidões⁵⁵. Logo, as decisões dos indivíduos não seriam governadas pela responsabilidade individual e pela liberdade de escolher como empregar seus talentos, mas sim, pela necessidade de se pagar o seguro.

Outro óbice à escolha de um nível muito alto de cobertura é a falta de informações no momento *ex ante*, quando ainda não há como saber todos os riscos que devem ser segurados, a exemplo dos tipos de má sorte que podem acometer os indivíduos. Também não é possível saber qual o valor da remuneração a ser obtida com o emprego do talento no mercado, o que faz com que seja impossível prever que o indivíduo terá recursos para pagar um seguro com alto nível de cobertura. Na leitura de Guest:

Dworkin justifica um esquema de redistribuição no qual os que estão em pior situação são compensados ao fundamento de que as pessoas fariam seguros para não ficar em pior situação e o custo do seguro é a soma combinada dos prêmios que um mercado de seguros seria hábil, hipoteticamente, de coletar. Na prática, esses prêmios seriam pagos na forma de um tributo progressivo.⁵⁶

Em conclusão, a cobertura escolhida deve ser pautada por critérios que “refletem pressupostos razoáveis sobre as preferências gerais da comunidade em relação ao risco e ao seguro”⁵⁷.

⁵⁵ DWORKIN, Ronald. **Sovereign virtue**: the theory and practice of equality. Cambridge: Harvard University Press, 2000, p. 94.

⁵⁶ GUEST, Stephen. **Ronald Dworkin**. Stanford: Stanford University Press, 2013, p. 194. Tradução livre de “Dworkin justifies a scheme of redistribution whereby those worse off are compensated on the basis that people would take out insurance not to be worse off and the cost of this insurance is the combined sum of the premiums that an insurance market would be able, hypothetically, to collect. In practice those premiums would be paid for in the form of a progressive tax”.

⁵⁷ DWORKIN, Ronald. **Justice for hedgehogs**. Cambridge: Harvard University Press, 2011, p. 362. Tradução livre de “reflect reasonable assumptions about the overall preferences of the community over risk and insurance”.

A igualdade em Dworkin é princípio que rege a redistribuição de bens numa sociedade para afastar as falhas decorrentes de situações indesejadas não escolhidas pelos indivíduos, que devem ser obrigatoriamente cobertas por um seguro obrigatório que garanta a todos um nível satisfatório de cobertura, ditado pela necessidade de um nível de igual dignidade.

3.2 Os direitos devidos aos indivíduos como pressuposto da igualdade

A visão da igualdade de Dworkin justifica algum nível de atuação estatal redistributiva, que por isso demanda a realização de gastos públicos.

Ao se analisar o esquema do seguro obrigatório, fica claro que sua proposta é identificar “um nível de cobertura tal que fosse estúpido que a maioria das pessoas, dadas as suas preferências como as conhecemos, não as adquirisse”, e “insistir para que os nossos governos usem, pelo menos, esse nível de cobertura como guia para vários programas redistributivos”⁵⁸.

Por um lado, a veia igualitária de Dworkin rejeita o pensamento libertário, pois atribui ao Estado tarefas no âmbito da redistribuição e garantia de uma cobertura contra riscos. Por outro lado, porém, a face liberal de seu pensamento rejeita um Estado Providência que tente igualar as pessoas em bem-estar ou capacidades.

O Estado Providência falha ao desvalorizar a responsabilidade individual por aquilo que as pessoas fazem da própria vida, pois visa tornar as pessoas iguais a partir de concessões acerca daquilo que se entende ser importante para as pessoas⁵⁹. Como as pessoas discordam sobre a felicidade, oportunidades e

⁵⁸ DWORKIN, Ronald. **Justice for hedgehogs**. Cambridge: Harvard University Press, 2011, p. 362. Tradução livre de “a top coverage level at which we can sensibly assume that most people in our community would have chosen to insure”, e “insist that our officials use at least that coverage as a guide to redistributive programs of different kinds”.

⁵⁹ DWORKIN, Ronald. **Justice for hedgehogs**. Cambridge: Harvard University Press, 2011, p. 362-363.

capacidades, impor um juízo coletivo sobre o nível desses bens que cada um deveria ter equivaleria a eliminar a responsabilidade pessoal nessa determinação.

Para evitar essa situação, Dworkin foca nos recursos a serem distribuídos e distingue entre recursos pessoais e recursos impessoais sendo os primeiros aqueles que constituem as capacidades físicas e mentais, ao passo que os últimos consistem em riqueza abstratamente avaliada⁶⁰.

A rejeição da teoria da providência equivale, na elaboração de Dworkin, à defesa da igualdade de recursos. A preocupação com a responsabilidade ética pessoal está nitidamente concentrada numa distribuição justa dos meios determinantes da situação política, cabendo a escolha dos fins para cada um dos cidadãos⁶¹.

A questão passa a ser não mais de identificação de um direito à obtenção de recursos necessários para uma vida digna, mas a extensão com a qual esses recursos devem ser providos aos indivíduos pela comunidade, sendo este dever correspondente aos direitos políticos.

Os direitos políticos são direitos que protegem interesses especiais que não podem ser objeto de barganhas e *trade-offs* pela comunidade⁶². Os dois princípios de justificação dos direitos políticos, que atribuem força moral a uma comunidade política para criar e impor obrigações aos seus membros são: tratar com preocupação e respeito iguais, o que equivale a dar a mesma importância a todos os membros da comunidade e respeitar as responsabilidades individuais sobre as suas próprias vidas⁶³.

⁶⁰ DWORKIN, Ronald. **Justice for hedgehogs**. Cambridge: Harvard University Press, 2011, p. 363.

⁶¹ Ibid., p. 356..

⁶² DWORKIN, Ronald. **Is democracy possible here? Principles for a new political debate**. Princeton, NJ: Princeton University Press, 2008, p. 30-31.

⁶³ DWORKIN, Ronald. **Justice for hedgehogs**. Cambridge: Harvard University Press, 2011, p. 327 et seq.

Os direitos políticos são anteriores ao direito positivo, mas este, ao instituir “direitos legais”, “pode ser concebido para dar efeito a um direito político preexistente”. Esses direitos, muitas vezes, são elevados ao patamar constitucional, o que lhes atribui maior força jurídica decorrente da proteção contra a forma ordinária de revogação ou alteração.

Como exemplo de direitos políticos, Dworkin tratou do direito à saúde. A face liberal de seu pensamento o conduziu à análise desse direito sob o prisma da responsabilidade individual: mesmo pressupondo a necessidade de que esse direito seja garantido, há um limite ao fornecimento estatal de serviços de saúde. Na medida em que os indivíduos devem suportar os custos de suas escolhas, o alto preço de tratamentos médicos ensejaria o questionamento acerca do custo que deve ser suportado pela comunidade na garantia de programas de saúde pública.

Por isso Dworkin propõe que a cobertura desses serviços deva abranger apenas aqueles riscos à saúde cobertos por tratamentos não duvidosos, liberando os recursos dos indivíduos para gastos outros com aquilo que julgam tornar suas vidas melhores⁶⁴, sob o pressuposto de que a sociedade tenha já alcançado um nível desejado de igualdade de recursos⁶⁵.

Em conclusão, a teoria de Dworkin fornece bases para a institucionalização de direitos políticos que demandam financiamento público a partir das exigências de igualdade, justiça distributiva e garantia de dignidade.

⁶⁴ DWORKIN, Ronald. **Sovereign virtue: the theory and practice of equality**. Cambridge: Harvard University Press, 2000, p. 317.

⁶⁵ ZULLO, Silvia. **La dimensione normativa dei diritti sociali. Aspetti filosofico-giuridici**. Torino: G. Giappichelli Editore, 2013, p. 124.

3.3 A tributação progressiva da renda e a igualdade

Dentro da teoria de Dworkin, a tributação progressiva da renda realiza a igual dignidade, a responsabilidade individual e a igualdade *ex ante*⁶⁶. A redistribuição será justa se considerar os indivíduos como iguais, ou seja, merecedores de condições que não os subjuguem, relegando-os à pobreza. Já a responsabilidade individual fornece a base para impedir que os indivíduos que se encontram nessa situação não em razão de suas escolhas (sorte opcional), mas sim, em razão de sua má sorte bruta, devam contribuir menos, ou não contribuir, para que o Estado proveja o seguro contra esses riscos. E a igualdade *ex ante* indica a opção por um sistema tributário progressivo fundado na imposição da renda, pois é impossível saber de antemão quais riscos existem ou quais se concretizarão: a submissão à tributação progressiva da renda antes do início da vida econômica coloca todos na mesma situação antes que se concretizem os riscos da má sorte bruta.

Como a proposta de Dworkin é pela estruturação de um esquema básico de seguro disponível a todos, uma tributação proporcional ou regressiva não seria justa. Os indivíduos de baixa renda teriam que dispor de uma parcela maior de seus recursos em comparação aos de alta renda para ter acesso ao mesmo plano obrigatório, ou seja, para serem beneficiários dos mesmos gastos estatais.

Apenas a tributação progressiva faz com que a quantidade de recursos disponíveis aos indivíduos seja equivalente entre ricos e pobres após o pagamento do prêmio do seguro na forma do imposto progressivo, o que é requerido pelo princípio da responsabilidade individual, na medida em que a filiação ao seguro é proposta em caráter universal e obrigatória, e não uma opção.

⁶⁶ DWORKIN, Ronald. **Is democracy possible here? Principles for a new political debate**. Princeton, NJ: Princeton University Press, 2008, p. 113-117.

4. CONCLUSÕES

Pode-se concluir que as duas teorias da justiça aqui analisadas, ao formular os critérios para avaliar a justiça de uma sociedade, reconhecem aos indivíduos o direito a um sistema justo de distribuição de bens.

Rawls formula esse sistema por meio da posição original, na qual seriam escolhidos princípios de justiça que informariam a distribuição de bens primários. Dworkin, por sua vez, parte dos princípios da igual dignidade e da responsabilidade individual, que informariam a justa distribuição por meio do argumento do "leilão fictício" e da manutenção daqueles princípios mesmo após encerrada a distribuição de bens.

Contudo, os autores apontam fundamentos distintos para a tributação da renda, que é o objeto imediato do presente trabalho.

Para Rawls, em criticada e debatida passagem de sua obra, a tributação da renda teria um caráter corretivo de injustiças e de acúmulo de riquezas e poder que possam comprometer os princípios de justiça. A redistribuição causada pelo imposto sobre a renda teria então caráter residual em uma sociedade já justamente ordenada, na qual a tributação proporcional sobre o consumo garantiria a manutenção dos princípios de justiça que devem governar as instituições.

Dworkin, por sua vez, coloca a tributação da renda como um fator necessário para se garantir uma igualdade *ex ante*, pois a tributação progressiva da renda antes do início da vida econômica coloca todos na mesma situação antes que se concretizem os riscos da má sorte bruta. Essa característica não se verificaria na tributação proporcional sobre o consumo, pois o consumo já poderia ser dirigido pela má sorte. Para isso, basta ter como exemplo a pessoa acometida por doenças congênitas, que naturalmente teriam que consumir mais

bens e serviços relacionados à manutenção da saúde, submetendo-se à tributação não por uma escolha sua, mas sim por uma necessidade, o que contraria o princípio da responsabilidade individual. Além disso, como o indivíduo saudável não terá que incorrer nesse consumo, ficaria ele livre da tributação, o que não encontraria amparo no seu princípio da igual dignidade.

A importância da exposição reside em que, para ambas teorias da justiça a tributação da renda é um importante fator para se garantir a justiça de uma sociedade, quer para corrigir injustiças, quer para garantir a responsabilidade individual e a igual dignidade.

5. REFERÊNCIAS

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Por que a 'guerra fiscal'? Os desafios do estado na modernidade líquida. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, Belo Horizonte, v. 102, p. 305-342, jan./jun. 2011.

KATO, Junko. **Regressive taxation and the welfare state: path dependence and policy diffusion**. Cambridge: Cambridge University Press, 2003.

AVI-YAONAH, Reuven S. Globalization and tax competition: implications for developing countries. **Cepal Reviews**, n. 74. p. 59-66, Aug. 2001.

CHRISTIANS, Allison. Historic, comparative and evolutionary analysis of tax systems. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). **Separação de Poderes e efetividade do sistema tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Por que a 'guerra fiscal'? Os desafios do estado na modernidade líquida. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, Belo Horizonte, v. 102, p. 305-342, jan./jun. 2011.

CUMMINS, Matthew; ORTIZ, Isabel. **A recovery for all: rethinking socio-economic policies for children and poor households**. New York: UNICEF, 2012.

ANTONINI, Luca. **Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali**. Milano: Giuffrè, 1996.

CAPANO, Raffaele Perrone. L'imposizione personale a base piana tra vincoli di progressività e di coerenza del sistema. In: PERRONE, Leonardo; BERLIRI, Claudio. **Diritto tributario e Corte costituzionale**. Napoli: Edizioni scientifiche italiane, 2006.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Revenue Statistics 1965-2016**. Paris: OECD Publishing, 2017.

Valor Econômico. Sai do forno a proposta de Reforma Tributária. José Antônio Severo - agosto 22, 2017. Disponível em www.valor.com.br. Acesso em 30/08/2017.

NAGEL, Thomas. John Rawls and affirmative action. **The Journal of Blacks in Higher Education**, n. 39, p. 82-84, Spring, 2003, p. 82.

RAWLS, John. **Justice as fairness: a restatement**. Cambridge: Harvard University Press, 2001.

SANDEL, Michael. **Justice: what's the right thing to do**. New York: Farrar, Straus and Giroux, 2009, p. 146.

RAWLS, John. **A theory of justice**. Cambridge: Harvard University Press, 1999.

RAWLS, John. **Political liberalism**. New York: Columbia University Press, 2000.

ZULLO, Silvia. **La dimensione normativa dei diritti sociali. Aspetti filosofico-giuridici**. Torino: G. Giappichelli Editore, 2013, p. 122-123.

FRIED, Barbara H. The puzzling case for proportionate taxation. **Chapman Law Review**, v. 2, n. 1, p. 157-195, 1999.

NOZICK, Robert. **Anarchy, state and utopia**. New York: Basic Books, 1974.

SUGIN, Linda. Theories of distributive justice and limitations on taxation: what rawls demands from tax systems. **Fordham Law Review**, New York, v. 72, n. 5, p.1991-2014, Apr. 2004, p. 1994.

DWORKIN, Ronald. **Justice for hedgehogs**. Cambridge: Harvard University Press, 2011.

DWORKIN, Ronald. **Taking rights seriously**. Cambridge: Harvard University Press, 1977.

DWORKIN, Ronald. **Sovereign virtue**: the theory and practice of equality. Cambridge: Harvard University Press, 2000.

GUEST, Stephen. **Ronald Dworkin**. Stanford: Stanford University Press, 2013.

DWORKIN, Ronald. **Is democracy possible here? Principles for a new political debate**. Princeton, NJ: Princeton University Press, 2008.

ZULLO, Silvia. **La dimensione normativa dei diritti sociali. Aspetti filosofico-giuridici**. Torino: G. Giappichelli Editore, 2013.