

A Cooperação Social na Perspectiva de John Rawls e a Busca por um Novo Modelo para as Relações entre Fisco e Contribuintes

The Social Cooperation from John Rawls' Perspective and the Pursuit of a New Model to Enhance Tax Administration and Taxpayers' Relationship

Davi Cozzi do Amaral

Mestre em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco (Unicap). Graduado em Direito pela Faculdade de Direito do Recife (FDR/UFPE). Julgador do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE-PE). *E-mail*: davicozzi@hotmail.com.

Paulo Rosenblatt

PhD em Direito Tributário pela Universidade de Londres (*Institute of Advanced Legal Studies*). Graduado e Mestre em Direito pela Faculdade de Direito do Recife (FDR/UFPE). Professor de Direito Financeiro e de Direito Tributário da Universidade Católica de Pernambuco (Unicap). Procurador do Estado de Pernambuco. Advogado. *E-mail*: paulo.rosenblatt@unicap.br.

Recebido em: 6-3-2022
Aprovado em: 22-3-2022

Resumo

A noção de contrato social, embora de matizes variados, permeia a formação da concepção moderna do Estado. A sua persistência no debate público contemporâneo indica a dificuldade de dissociação da ideia de contrato original do fundamento de legitimidade do Estado, cuja manutenção é realizada primordialmente pela tributação, que representa a transferência de parcela da propriedade privada para o patrimônio público. O Estado, enquanto condição de existência e efetividade de direitos individuais, depende da tributação para atingimento das finalidades públicas. Apesar disso, as relações entre fisco e contribuintes são marcadas por intensa litigiosidade no Brasil, o que prejudica a eficiência e a justiça do sistema tributário, em detrimento dos interesses de ambos os sujeitos da relação tributária. A partir da tradição contratualista, a teoria de John Rawls estabelece a ideia de sociedade enquanto sistema equitativo de cooperação, fornecendo elementos para o desenvolvimento de modelos institucionais para a relação entre fisco e contribuintes em bases cooperativas. A análise dos princípios de justiça elencados pelo autor como aplicáveis à estrutura básica da sociedade permite concluir que o Estado deve favorecer a cooperação nas relações com os sujeitos passivos da relação tributária, com assunção de feição responsiva pela administração tributária, em busca do incremento da colaboração dos obrigados tributários no

cumprimento dos seus deveres e do atingimento máximo dos fins da tributação.

Palavras-chave: Administração Tributária, contribuintes, regulação responsável, contrato social, John Rawls, cooperação.

Abstract

The social contract theories are the basis of the modern conception of the State despite all its different approaches. Its persistence in contemporary public debate shows the difficulty in dissociating the “original contract” idea from the foundation of the States’s legitimacy. Nonetheless, the State’s maintenance is provided primarily by taxation, which represents the transfer of parts of private property to the public treasury. The State, as a precondition of existence and effectiveness of individual rights, therefore, depends on taxation to accomplish the public needs. In spite of this, the relationship between Tax Administrations and taxpayers is usually adversarial in Brazil, which undermines the efficiency and fairness of the tax system. From a contractual perspective, John Rawls’ theory sets the grounds of society as a fair cooperation system, providing elements for the development of institutional models to a cooperative relationship between Tax Administration and taxpayers. Such cooperative basis enables fairness in the relationship itself and also in the pursuit of the principles of justice set by the Rawls as applied to society’s basic structure. These principles’ analysis allows for concluding that Tax Administration must support cooperation in the relationship with taxpayers, assuming a responsive approach in order to increase the willingness of tax compliance and build tax legitimacy.

Keywords: Tax Administration, taxpayers, responsive regulation, social contract, John Rawls, cooperation.

1. Introdução

A teoria do contrato social como elemento fundante do Estado é tanto vasta quanto variada em suas abordagens e autores, apesar das várias críticas a que se submete. A concepção contratualista, no entanto, permeia a construção da noção moderna de Estado e o próprio debate público acerca dos seus fundamentos e finalidades.

A partir desta tradição, John Rawls construiu a sua teoria da justiça, baseada na ideia de sociedade enquanto sistema equitativo de cooperação. Na sua sofisticada construção, dentre os elementos necessários à coesão social, tratou do papel do Estado através da tributação e da finalidade do poder sancionador em um ambiente hipotético de mútuo compartilhamento de um senso de justiça entre os membros da sociedade.

A análise dos referidos elementos serve para subsidiar reflexão acerca do caráter litigioso das relações entre fisco e contribuintes, tanto em seu aspecto de justiça quanto em seu viés de atingimento das finalidades estabelecidas pelo sis-

tema tributário. A constatação da insuficiência do modelo atual, por sua vez, leva à busca por um novo paradigma de relacionamento, fundado na cooperação entre os sujeitos da relação, identificado com o modelo de regulação responsiva, inicialmente veiculado na literatura estrangeira.

O trabalho, assim, visa à contextualização entre as bases fornecidas pela teoria de John Rawls e um modelo ideal de relação entre fisco e contribuinte. Para tanto, serão brevemente expostos personagens e fundamentos da doutrina contratualista, representantes da tradição sobre a qual posteriormente Rawls, com visão inovadora, procurou aprofundar a teoria a partir da ideia de posição original e dos princípios de justiça. Em seguida, serão descritos os termos de cooperação social formulados pelo autor para, enfim, contextualizar a base filosófica com modelos que visam ao incremento da cooperação entre os sujeitos da relação tributária, notadamente através da regulação responsiva.

O artigo tenta, em suma, esclarecer se, a partir das ideias do liberalismo igualitarista de base contratualista de John Rawls, por ocasião dos vinte anos do seu falecimento, é possível traçar as bases para um modelo jurídico desejável de relações entre fisco e contribuintes. A hipótese de trabalho é de que há convergência entre a base rawlsiana e o modelo de regulação responsiva aplicado às relações tributárias.

2. John Rawls e o contrato social: a posição original e os princípios de justiça

Muito já se escreveu a respeito da teoria do contrato social. Da mesma forma, bastante se criticou a base do contratualismo, seja pela equivocada percepção de que a generalidade da doutrina se fundaria na premissa de que o contrato social derivaria de um fato histórico determinado, seja pela crítica mais profunda à insuficiência da teoria para explicação da formação da sociedade ou fundamentação do poder político.

Apesar disso, a ideia de contrato social, ou originário, é dificilmente dissociável da formação do Estado Moderno, com lastros institucionais até os dias de hoje. A história do contratualismo se confunde com a história da cultura jurídica individualista burguesa, perpassando desde a fase primitivista, associada à historicidade do conceito de estado de natureza, até o seu tratamento como um pressuposto jurídico de ordem psicológica e, finalmente, um pressuposto lógico da existência do Estado e da sociedade¹.

A persistência do contratualismo no pensamento contemporâneo, portanto, demonstra a dificuldade da separação do ideal de sociedade democrática, composta por indivíduos ao menos formalmente livres e iguais, de uma noção de contrato social: uma espécie de “acordo de cada um com todos os outros sobre

¹ REALE, Miguel. O contratualismo – posição de Rousseau e Kant. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo* v. 37, 1 jan. 1942, p. 118-150, p. 119. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/65989>. Acesso em: 22 jul. 2019.

algumas regras fundamentais de convivência, mesmo que se trate de uma única regra, a da maioria”². A teoria contratualista, neste sentido, é uma teoria racional do Estado e, ao mesmo tempo, uma teoria do Estado racional, já que, sob tal concepção, apenas no seio deste ente de razão o homem seria capaz de realizar plenamente a sua natureza de ser racional³.

Divergências doutrinárias a respeito da origem da concepção contratualista do Estado, bem como a multiplicidade de pensadores ao longo da história a se filiar a tal tradição, não impedem reconhecer a relevância de certos autores para a construção da ideia de contrato social.

Thomas Hobbes, por exemplo, parte da ideia de que os homens, sem o Estado, lobos uns dos outros, viveriam em estado de contínuo conflito, motivado por competição, desconfiança e desejo de glória⁴. Para a superação de tal condição de guerra permanente, inerente ao direito de cada indivíduo de fazer tudo quanto quisesse, o contrato originário constitutivo do Estado seria estabelecido mediante a renúncia dos indivíduos ao direito de usarem as próprias forças, que seriam depositadas em uma única pessoa ou corpo autorizado a utilizá-las no interesse dos demais⁵.

Ainda na tradição inglesa, mas em abordagem diversa, John Locke vislumbrou o contrato social como um fato determinado, realmente ocorrido na história e mantido ao longo do tempo como um consenso tácito⁶. Ao contrário do que ocorreria no estado de guerra hobbesiano, para Locke, no estado de natureza anterior ao contrato, estágio pré-social e pré-político, os indivíduos, dotados de razão, viveriam em concórdia e no amplo exercício dos seus direitos naturais – a vida, a liberdade e a propriedade⁷.

A despeito disso, o estado de natureza não implicaria a inexistência de inconvenientes, tais quais a violação da propriedade e ameaças externas a cada comunidade, cuja superação dependeria da união dos indivíduos e do consequente estabelecimento do contrato social para a transição rumo à sociedade civil. Para Locke, a liberdade, a igualdade e a independência inerentes ao homem deman-

² BOBBIO, Norberto. *Teoria geral da política: a filosofia política e as lições dos clássicos*. Rio de Janeiro: Campus, 2000, p. 441.

³ BOBBIO, Norberto. *Teoria geral da política: a filosofia política e as lições dos clássicos*. Rio de Janeiro: Campus, 2000, p. 120.

⁴ HOBBS, Thomas. *Leviatã – ou matéria, forma e poder de uma república eclesiástica e civil*. Trad. João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 109.

⁵ BOBBIO, Norberto. *Teoria geral da política: a filosofia política e as lições dos clássicos*. Rio de Janeiro: Campus, 2000, p. 154-165.

⁶ BOBBIO, Norberto. *Teoria geral da política: a filosofia política e as lições dos clássicos*. Rio de Janeiro: Campus, 2000, p. 144.

⁷ MELLO, Leonel Itaussu Almeida. John Locke e o individualismo liberal. In: WEFFORT, Francisco (org.). *Os clássicos da política*. 12. ed. São Paulo: Ática, 1999. v. 1, p. 79-89.

dariam que a sujeição ao poder político ocorresse apenas com o seu consentimento, que seria a única forma pela qual se poderia abdicar da liberdade natural para firmar os elos da sociedade civil⁸.

Contrariamente à ideia de Hobbes, portanto, o contrato social de Locke não inclui um pacto de submissão da sociedade a um terceiro, mas somente um acordo de consentimento para consolidação e proteção dos direitos já possuídos pelos indivíduos no estado anterior⁹.

Para Rousseau, por sua vez, o contrato social representaria a perda da liberdade natural individual em troca da liberdade civil; aqui, não se trata de hipótese de reconstrução histórica da sociedade, mas de apresentação do que deveria constituir a ação política¹⁰, em vistas da legitimação do poder do povo. Neste sentido, o pendor romântico de Rousseau impede a separação total entre o ser e o dever ser, a realidade e o ideal: o ideal, assim, adquire a força e a aparência de um mito, e o dever ser é tratado como se necessariamente presente no plano fático¹¹.

O contrato social de Rousseau nasce da busca por uma forma de associação que, através da força comum, proteja a pessoa e os bens de cada associado, mas na qual cada indivíduo só obedeça a si mesmo, mantendo íntegra a liberdade de que gozava em um idílico e hipotético estado de natureza. As cláusulas do contrato social, assim, poderiam ser reduzidas a uma só: “a alienação total de cada indivíduo, com todos os seus direitos, a toda a comunidade”¹².

O contrato rousseauiano, desta forma, representa o resgate da liberdade civil, ou “liberdade dos antigos”¹³, com a assunção da soberania do povo e da vontade geral manifestada através das leis estabelecidas pelo próprio titular da soberania. Tal ideia de contrato social, em conjunto com um estado natural em que tudo é comum¹⁴, constitui expressão do que o autor parece entender como a realidade social autêntica, tornando-se hipótese explicativa da ordem humana¹⁵.

⁸ LOCKE, John. *Dois tratados sobre o governo*. Trad. Julio Fischer. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 460.

⁹ MELLO, Leonel Itaussu Almeida. John Locke e o individualismo liberal. In: WEFFORT, Francisco (org.). *Os clássicos da política*. 12. ed. São Paulo: Ática, 1999. v. 1, p. 86.

¹⁰ NASCIMENTO, Milton Meira do. Rousseau: da servidão à liberdade. In: WEFFORT, Francisco (org.). *Os clássicos da política*. 12. ed. São Paulo: Ática, 1999. v. 1, p. 187-200.

¹¹ REALE, Miguel. O contratualismo – posição de Rousseau e Kant. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo* v. 37, 1 jan. 1942, p. 118-150, p. 141-142. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/65989>. Acesso em: 22 jul. 2019.

¹² ROUSSEAU, Jean-Jacques. *O contrato social: princípios do direito político*. 3. ed. Trad. Antonio de Padua Danesi. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 21.

¹³ CONSTANT, Benjamin. *Political writings*. Cambridge: Cambridge University Press, 1988, *passim*.

¹⁴ ROUSSEAU, Jean-Jacques. *O contrato social: princípios do direito político*. 3. ed. Trad. Antonio de Padua Danesi. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 46.

¹⁵ REALE, Miguel. O contratualismo – posição de Rousseau e Kant. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo* v. 37, 1 jan. 1942, p. 118-150, p. 130-131. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/65989>. Acesso em: 22 jul. 2019.

Kant, na esteira de Rousseau, trata do contrato social como fundamento ideal do Estado – através dele, todos renunciariam à liberdade inerente para retomá-la enquanto corpo comum organizado¹⁶. A superação do estado de natureza corresponderia a um dever moral, visto que apenas no Estado poderia existir a liberdade¹⁷.

Para Kant, a inexistência do Estado impediria a segurança dos indivíduos contra a violência recíproca, à luz do direito de cada um de fazer o que parecesse bom para si, sem consideração às opiniões alheias: a união entre aqueles que interagissem entre si e a submissão a uma coação legal externa seriam condições para a assunção de algum conceito de direito¹⁸.

Este contrato originário, portanto, é concebido como uma ideia *a priori* da razão, a justificar a existência de legisladores encarregados de zelar pelo bem comum e de cidadãos voluntariamente submetidos à ordenação vigente. Remete não à origem, mas, sim, ao padrão racional da sociedade, ao dever ser do governo político¹⁹. O contratualismo de Kant é desenvolvido apenas no plano lógico, sem pretensões de referência a fatos históricos, como no de Locke, ou a determinada realidade psicológica, como em Rousseau: o contrato original seria a ideia do ato pelo qual um povo se constitui em um Estado, ou seu fundamento de legitimidade²⁰.

O contrato social de Kant, assim, é imaginário, ideal. Teria aptidão, no entanto, para a imposição, aos legisladores, da tarefa de construir normas que pudessem ter sido criadas pela vontade unânime, com a correspondente obrigatoriedade de obediência geral às mesmas. As leis, por isso, seriam legítimas desde que amparadas por este consenso coletivo²¹. O contrato originário partiria do pressuposto, igualmente, de que princípios morais não podem derivar de fatos empíricos, já que desvinculados de interesses individuais. Como corolário, princípios de justiça tampouco poderiam se fundamentar em interesses ou desejos dos membros uma comunidade²².

Mesmo sem abordar o conteúdo dos princípios de justiça originados pelo contrato social, a construção de Kant é considerada relevante expressão da força

¹⁶ BOBBIO, Norberto. *Teoria geral da política: a filosofia política e as lições dos clássicos*. Rio de Janeiro: Campus, 2000, p. 106.

¹⁷ BOBBIO, Norberto. *Teoria geral da política: a filosofia política e as lições dos clássicos*. Rio de Janeiro: Campus, 2000, p. 121.

¹⁸ KANT, Immanuel. *A metafísica dos costumes: a doutrina do direito e a doutrina da virtude*. Trad. Edson Bini. Bauru: Edipro, 2003, p. 154.

¹⁹ ANDRADE, Regis de Castro. Kant: a liberdade, o indivíduo e a república. In: WEFFORT, Francisco (org.). *Os clássicos da política*. 9. ed. São Paulo: Ática, 1999. v. 2, p. 47-71.

²⁰ KANT, Immanuel. *A metafísica dos costumes: a doutrina do direito e a doutrina da virtude*. Trad. Edson Bini. Bauru: Edipro, 2003, p. 158.

²¹ SANDEL, Michael. *Justiça: o que é fazer a coisa certa*. 26. ed. Trad. Heloísa Matias e Alice Máximo. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2019, p. 172.

²² SANDEL, Michael. *Justiça: o que é fazer a coisa certa*. 26. ed. Trad. Heloísa Matias e Alice Máximo. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2019.

lógica do contratualismo²³. Talvez por esta razão, John Rawls afirme ter se inspirado nas ideias kantianas para a construção da sua teoria da justiça, em que busca levar “a um grau maior de abstração a teoria tradicional do contrato social apresentada por Locke, Rousseau e Kant”²⁴.

A teoria de Rawls tem caráter primordialmente normativo – é, portanto, prescritiva de comportamentos desejáveis – e utiliza como pressuposto a existência de uma sociedade bem ordenada. Para Rawls, a ideia de justiça seria a primeira virtude das instituições sociais, fundante da estrutura básica da sociedade²⁵. Por isso, o contrato original não teria a finalidade de dar à luz determinada sociedade ou fixar uma forma de governo, mas, sim, teria como objeto o estabelecimento de princípios de justiça que regeriam todos os acordos sociais subsequentes, delimitando os tipos de cooperação social e as formas de governo possíveis para aquela comunidade²⁶.

A esta forma de vislumbrar os princípios de justiça, Rawls denomina justiça como equidade. Aqui, o estado de natureza da doutrina contratualista tradicional seria representado por uma situação original de igualdade puramente hipotética, sem pretensões de reconfiguração histórica, na qual todos os acordos firmados são justos²⁷. Os princípios de justiça, desta forma, configurariam, eles mesmos, o objeto do acordo hipotético estabelecido nesta situação inicial²⁸.

A ideia de posição original, por sua vez, serviria à descoberta da concepção de justiça apta a especificar os princípios adequados para a realização da liberdade e da igualdade, com a premissa de ser a sociedade um sistema equitativo de cooperação entre cidadãos livres e iguais²⁹. Em outras palavras, a posição original seria aquela em que os indivíduos partiriam da condição de livres e iguais, sem que nenhum tivesse maior poder de barganha sobre os demais. Desconsidera-se, ainda, a possibilidade de uso de coerção ou fraude para gerar desequilíbrios na situação originária³⁰.

²³ REALE, Miguel. O contratualismo – posição de Rousseau e Kant. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo* v. 37, 1 jan. 1942, p. 118-150, p. 150. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/65989>. Acesso em: 22 jul. 2019.

²⁴ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4. ed. rev. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 13.

²⁵ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4. ed. rev. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 4.

²⁶ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4. ed. rev. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 13-14.

²⁷ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4. ed. rev. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 146.

²⁸ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4. ed. rev. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 144.

²⁹ RAWLS, John. *O liberalismo político*. 2. ed. Trad. Dinah de Abreu Azevedo. São Paulo: Ática, 2000, p. 65.

³⁰ RAWLS, John. *O liberalismo político*. 2. ed. Trad. Dinah de Abreu Azevedo. São Paulo: Ática, 2000, p. 66.

Os indivíduos nesta posição seriam sujeitos racionais e mutuamente desinteressados. Com isso, supõe-se que buscariam reconhecer princípios que promovessem seu sistema próprio de objetivos da melhor forma possível, com a garantia para si do mais alto índice de bens primários sociais, mas sem desenvolvimento de qualquer preocupação quanto à maximização ou minimização da diferença entre os seus êxitos e os dos demais³¹ – ou, dito de outro modo, excluindo-se a influência da inveja na hipotética tomada de decisão.

Além disso, as partes do acordo estariam capacitadas – e reconheceriam essa circunstância nas outras – para desenvolver um senso de justiça. Isto significa que poderiam confiar entre si quanto à compreensão, à aceitação e à obediência aos princípios de justiça finalmente acordados³².

A posição original de Rawls tem como ponto fundamental a ideia do véu da ignorância, justificada pelo autor como uma maneira de neutralizar as consequências de fatos sociais geradores de discórdia, capazes de fazer os indivíduos explorarem as contingências sociais e naturais em benefício próprio³³.

O véu da ignorância, assim, vedaria às partes o conhecimento acerca das suas circunstâncias particulares – seu *status* social, suas capacidades naturais, sua inteligência, sua raça, seu gênero – e mesmo sobre as circunstâncias da própria sociedade em que inseridas, como a posição política prevalecente, a situação econômica ou até o nível de civilização e cultura. O metafórico véu cobriria aqueles reunidos para definir os princípios básicos da sociedade de modo a proporcionar a realização de escolhas em uma posição original de equidade – uma vez que nenhuma das partes ocuparia posição superior de barganha, os princípios escolhidos seriam justos³⁴.

Em suma, nesta situação hipotética, “os únicos fatos possíveis que as partes conhecem é que sua sociedade está sujeita às circunstâncias da justiça e a qualquer consequência que decorra disso”³⁵.

As circunstâncias da justiça a que Rawls refere como conhecidas pelas partes sob o véu da ignorância são definidas como as “condições normais nas quais a cooperação humana é tanto possível quanto necessária”³⁶. As circunstâncias obje-

³¹ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4. ed. rev. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 175-176.

³² RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4. ed. rev. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 176.

³³ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4. ed. rev. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 166.

³⁴ SANDEL, Michael. *Justiça: o que é fazer a coisa certa*. 26. ed. Trad. Heloísa Matias e Alice Máximo. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2019, p. 178.

³⁵ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4. ed. rev. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 166-167.

³⁶ RAWLS, John. *O liberalismo político*. 2. ed. Trad. Dinah de Abreu Azevedo. São Paulo: Ática, 2000, p. 153.

tivas remeteriam à impossibilidade de um indivíduo sozinho dominar todos os demais e à escassez moderada de recursos, que, embora disponíveis, seriam insuficientes para atender integralmente à demanda de cada um dos indivíduos. As circunstâncias subjetivas, por sua vez, seriam as diferenças entre projetos e concepções de bem de cada indivíduo, ou a diversidade de concepções de vida em uma mesma sociedade³⁷.

O desenho da posição original, acompanhada do pressuposto lógico do véu da ignorância, pode ser sintetizado como uma situação em que os membros da sociedade decidiriam de modo racional, mas estimulados pelo interesse próprio à reflexão do que seria bom para todos, uma vez que limitados em suas faculdades de forma a garantir uma avaliação imparcial das questões de justiça³⁸.

Rawls desenvolve vasta argumentação acerca do raciocínio que conduziria à escolha racional dos princípios de justiça pelos indivíduos sob o véu da ignorância, a conformar este acordo a respeito do que seria igualmente bom para todos. Por necessária síntese, no entanto, cabe anotar que, considerando não ser razoável esperar mais do que uma parte igual na divisão dos bens primários sociais, assim como não seria racional esperar menos do que isso, seriam eleitos primariamente princípios de justiça que exigissem uma distribuição igual³⁹.

Tais escolhas adviriam, ademais, da utilização de solução *maximin*: seriam adotadas as alternativas cujos piores resultados fossem melhores do que os piores resultados das outras, já que, da posição original, não seria possível o conhecimento, pelo indivíduo, da sua situação particular, que poderia ser das mais desfavorecidas⁴⁰. As partes, por isso, optariam primariamente por estabelecer “iguais liberdades fundamentais para todos, bem como uma igualdade equitativa de oportunidades e uma divisão igualitária de renda e riqueza”⁴¹.

Apesar disso, dada a necessidade de consideração de fatores como eficiência econômica e exigências organizacionais, não haveria motivos para que o ponto inicial de igualdade fosse estático, imutável. Acatada a premissa do mútuo desinteresse entre os indivíduos, a estrutura básica da sociedade deveria permitir a existência de desigualdades, “contanto que melhorem a situação de todos, inclusive a dos menos favorecidos, e desde que elas sejam compatíveis com a liberdade

³⁷ RAWLS, John. *O liberalismo político*. 2. ed. Trad. Dinah de Abreu Azevedo. São Paulo: Ática, 2000, p. 154.

³⁸ HABERMAS, Jürgen. *A inclusão do outro*. Trad. Denílson Luís Werle. São Paulo: Unesp, 2018, p. 110-111.

³⁹ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4. ed. rev. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 183.

⁴⁰ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4. ed. rev. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 186.

⁴¹ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4. ed. rev. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 183.

igual e a igualdade de oportunidades”: a isto, Rawls denominou princípio da diferença⁴².

Os princípios de justiça, tidos por aplicáveis à estrutura básica da sociedade, têm a seguinte formulação:

“Primeiro: cada pessoa deve ter um direito igual ao sistema mais extenso de iguais liberdades fundamentais que seja compatível com um sistema similar de liberdade para as outras pessoas. Segundo: as desigualdades sociais e econômicas devem estar dispostas de tal modo que tanto (a) se possa razoavelmente esperar que se estabeleçam em benefício de todos como (b) estejam vinculadas a cargos e posições acessíveis a todos.”⁴³

O autor defende que os princípios de justiça seriam escolhidos de forma serial⁴⁴. É dizer, a liberdade prevaleceria em eventual confronto, visto que, embora as partes na posição original não conheçam os seus interesses e valores, sabem que efetivamente têm alguns interesses e valores: por isso, elegeriam a prioridade das liberdades fundamentais necessárias à proteção dos mesmos⁴⁵.

Neste sentido, a prevalência do princípio da liberdade igual implicaria a não aceitação de redução ou desequilíbrio de liberdades entre indivíduos, ainda que em prol de melhorias de ordem econômica ou social. A exceção surgiria da situação em que as circunstâncias sociais não permitissem a instituição destes direitos fundamentais: neste caso, o solapamento da liberdade igual se justificaria quando essencial para alteração das condições de civilização, de modo a permitir, em momento posterior, a instituição de tais direitos⁴⁶.

Quanto ao segundo princípio, Rawls defende que o subprincípio da diferença tem prioridade frente ao subprincípio da igualdade de oportunidades – em uma situação de conflito, a verificação da injustiça estaria condicionada a que a desigualdade não fosse vantajosa para todos. Em sintética definição, tem-se que os valores sociais, como igualdade e oportunidade, “devem ser distribuídos de forma igual, a não ser que uma distribuição desigual de um ou de todos esses valores seja vantajosa para todos”⁴⁷. A este respeito, Michael Sandel exemplifica:

⁴² RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4. ed. rev. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 183-184.

⁴³ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4. ed. rev. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 73.

⁴⁴ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4. ed. rev. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 74.

⁴⁵ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4. ed. rev. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 184.

⁴⁶ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4. ed. rev. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 185.

⁴⁷ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4. ed. rev. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 75.

“Que princípio escolheríamos para governar as desigualdades sociais e econômicas? Para nos resguardar do risco de nos ver na miséria, poderíamos, em um primeiro momento, apoiar uma distribuição equânime de renda e riqueza. Mas talvez nos ocorresse a possibilidade de ter uma vida melhor, ainda que estivéssemos na base da pirâmide. Suponhamos que, ao permitir certas desigualdades, como salários mais altos para médicos do que para motoristas de ônibus, pudéssemos melhorar a situação daqueles que têm menos – aumentando o acesso dos pobres aos serviços de saúde. Ao admitir essa possibilidade, estaríamos adotando o que Rawls denomina ‘princípio da diferença’: só serão permitidas as desigualdades sociais e econômicas que visem ao benefício dos membros menos favorecidos da sociedade.”⁴⁸

Desta forma se constituem os termos do contrato originário na visão rawlsiana, fundantes de uma sociedade concebida como sistema equitativo de cooperação.

3. O contrato social de Rawls e a tributação

A partir da ideia do contrato social baseado em princípios de justiça como elemento lógico fundante da organização da sociedade enquanto sistema equitativo de cooperação, é possível analisar a necessidade de integração entre os membros da sociedade para o atingimento de determinadas finalidades públicas. Por isso, a teoria de John Rawls é ponto de partida idôneo para a reflexão acerca da cooperação na sociedade atual, o que compreende a forma como se estrutura a relação entre os sujeitos das obrigações tributárias.

A despeito das divergências acerca da natureza do contrato social e da feição do estado de natureza, um dos pontos comuns das várias teorias contratualistas é de que o acordo original representa algum sacrifício individual em favor da institucionalização de um corpo coletivo. O Estado, portanto, seria constituído como representação institucional de uma sociedade na qual os indivíduos tivessem melhores condições de vida, ainda que haja marcadas divergências sobre quais condições de vida seriam melhores, ou mesmo se alguma condição de vida em especial devesse ser promovida.

Deste ângulo, é mesmo intuitiva a associação entre o contrato social e a tributação, através da qual parcela da propriedade privada é direcionada ao patrimônio estatal. Pressupondo-se a existência do Estado como condição para garantias mínimas de vida organizada em sociedade, bem como ser desejável esta forma de vida, a necessidade de financiamento do ente público é evidente.

Por isso, há razoável consenso a respeito de a arrecadação tributária significar condição da eficácia de direitos individuais. Tal postulado se fundamenta na noção de que as complexas sociedades modernas dependem diretamente da exis-

⁴⁸ SANDEL, Michael. *Justiça: o que é fazer a coisa certa*. 26. ed. Trad. Heloísa Matias e Alice Máximo. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2019, p. 189.

tência do Estado para alcançar a cooperação social necessária à afirmação mínima de direitos, ainda que tratem dos denominados “direitos negativos”⁴⁹, como aqueles considerados naturais por John Locke.

Nesta linha, sequer direitos de propriedade privada poderiam existir sem um aparato estatal para estabelecê-los e fazê-los cumprir. É, portanto, plenamente razoável o direcionamento de parte do produto individual do exercício deste direito ao Estado⁵⁰, o que encontra consonância no raciocínio contratualista clássico. Assim, a possibilidade de efetivação de um princípio de justiça como o da liberdade igual para todos dependeria da existência do Estado e da sua capacidade de obtenção de receitas.

Neste sentido, Rawls trata expressamente da utilização dos tributos para correção gradual da distribuição de riqueza, bem como para impedir concentrações de poder que prejudiquem os princípios de justiça⁵¹. Aborda, igualmente, a destinação de recursos sociais “ao Estado, para que possa fornecer os bens públicos e realizar as transferências necessárias para atender ao princípio da diferença”⁵².

A visão do autor, assim, compreende as funções fiscais e extrafiscais do tributo, com marcado apelo à progressividade tributária, em tudo coadunada com o princípio da capacidade contributiva.

4. A sociedade como sistema equitativo de cooperação

À luz do contratualismo, as ideias de sociedade civil constituída em Estado e de cooperação social são indissociáveis, já que a sociedade civil seria um produto derivado do acordo de indivíduos decididos a cooperar entre si⁵³. Neste sentido, Rawls expressa a ideia – segundo ele, implícita na cultura pública de uma sociedade democrática – de sociedade como um sistema equitativo de cooperação no decorrer do tempo, de uma geração para outra⁵⁴.

A cooperação seria entendida no contexto de uma sociedade que, embora vista como um empreendimento cooperativo para vantagens mútuas, com identidade de interesses dos indivíduos pela viabilização de uma vida melhor no âmbito do Estado, também estaria inerentemente marcada por conflitos de interesses.

⁴⁹ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W. W. Norton & Company, 1999, p. 232.

⁵⁰ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W. W. Norton & Company, 1999, p. 59-76.

⁵¹ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4. ed. rev. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 345-346.

⁵² RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4. ed. rev. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 347.

⁵³ BOBBIO, Norberto. *Teoria geral da política: a filosofia política e as lições dos clássicos*. Rio de Janeiro: Campus, 2000, p. 423.

⁵⁴ RAWLS, John. *O liberalismo político*. 2. ed. Trad. Dinah de Abreu Azevedo. São Paulo: Ática, 2000, p. 58.

O conflito decorreria da divergência dos interesses individuais nas fatias da distribuição dos benefícios oriundos da cooperação. Por isso, os princípios de justiça seriam necessários “para escolher dentre os diferentes arranjos sociais que definem essa divisão de vantagens e para que se firme um acordo no tocante às parcelas distributivas apropriadas”⁵⁵.

Desta forma, os princípios de justiça serviriam à viabilização da cooperação entre pessoas livres e formalmente iguais, dotadas de faculdades da razão – julgamento e pensamento – e de faculdades morais, ou seja, da capacidade de desenvolver um senso de justiça e alguma concepção do bem⁵⁶. A cooperação, portanto, para ser efetivada, demandaria uma noção compartilhada de termos equitativos de cooperação, ou termos de razoabilidade: aqueles que seria razoável supor serem aceitos recíproca e mutuamente por todos os participantes, ainda que na persecução do seu próprio benefício racional⁵⁷.

Por outro lado, para a estabilidade da cooperação social, a previsão de sanções para comportamentos não cooperativos é fundamental para evitar o colapso do sistema. Uma vez que a confiança mútua dos membros da sociedade acerca dos seus atos não é garantida, mesmo quando compartilhem de um senso de justiça, um sistema público de sanções serve para afastar a suposição de que os outros não estejam cumprindo as regras: a existência do poder sancionador, portanto, é necessária mesmo quando as penalidades estipuladas nunca precisem ser aplicadas⁵⁸.

Não há, assim, identidade entre as noções de cooperação e condescendência. De fato, na linha do exposto por Rawls, mesmo em uma teoria ideal da sociedade deve haver espaço para a previsão e aplicação de sanções a comportamentos indesejáveis, obedecendo-se ao império da lei, de íntima conexão com o princípio da liberdade igual⁵⁹.

5. Um modelo cooperativo para as relações entre fisco e contribuintes

A inerente interferência da arrecadação tributária em atividades e negócios particulares, por si, induz à ocupação de posições antagônicas pelos polos da relação jurídica tributária. A complexidade da legislação tributária material, a alta carga a que se submetem diversas atividades e o caráter invasivo de determinados

⁵⁵ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4. ed. rev. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 153-154.

⁵⁶ RAWLS, John. *O liberalismo político*. 2. ed. Trad. Dinah de Abreu Azevedo. São Paulo: Ática, 2000, p. 61.

⁵⁷ RAWLS, John. *O liberalismo político*. 2. ed. Trad. Dinah de Abreu Azevedo. São Paulo: Ática, 2000, p. 354-355.

⁵⁸ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4. ed. rev. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 297-298.

⁵⁹ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4. ed. rev. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 291.

procedimentos fiscais, além da pouca disposição de parte dos contribuintes para o cumprimento das suas obrigações, favorecem o estabelecimento de relações de oposição ou conflito entre as partes, correntemente envolvidas em disputas de armadilhas mútuas.

Como resultado, há considerável contencioso tributário, seja em relação às obrigações tributárias em si, a atos praticados nos procedimentos de fiscalização ou mesmo quanto a sanções impostas pelos entes tributantes. Desta forma, ocupam-se as instâncias de resolução de conflitos, dificulta-se a arrecadação do produto legítimo das relações tributárias e violam-se direitos diversos dos contribuintes, em constante espiral negativa.

Por isso, a assunção de novos paradigmas para os mecanismos de cobrança e pagamento espontâneo de tributos é desejável para o bom funcionamento da sociedade, com a revitalização das relações entre fisco e contribuintes em busca de maior confiança recíproca e cooperação no exercício de cada função.

Neste sentido, a partir das ideias de Rawls, parece razoável supor que, em uma hipotética posição original sob o véu da ignorância, os sujeitos das obrigações tributárias optariam por cooperar. Assim, garantiriam o financiamento do Estado com a maior distribuição possível da carga, sem demasiado ônus a sujeito ou segmento econômico ou social específico, sem dispêndios excessivos com estratégias de elisão e fiscalização, sem desgastantes controvérsias judiciais e administrativas e sem gastos de recursos e energias com multas ou execuções forçadas.

O sistema equitativo de cooperação que Rawls vislumbra como uma sociedade ideal demanda, conforme exposto, a existência do Estado e, conseqüentemente, da tributação. Desta forma, é lícito considerar um modelo cooperativo – a compreender a atuação do Estado e dos contribuintes – para a arrecadação tributária, visto que dela depende o aperfeiçoamento dos princípios de justiça. A cooperação, portanto, pode ser vista como um fim em si mesmo e como meio para atingimento dos fins almejados pela tributação.

Um modelo baseado em tais premissas poderia conferir efetividade ao procedimento fiscal através da redução do contencioso e da facilitação do atendimento à legislação tributária pelos obrigados. Possibilitaria, assim, a racionalização dos procedimentos administrativos e o incremento da eficiência na arrecadação, sem prejuízo dos direitos e garantias dos contribuintes, ocasionando a redução de custos na atividade para todas as partes envolvidas.

Os elementos da cooperação social, da forma como idealizados por Rawls, são passíveis de adoção em um modelo no qual prevaleça a colaboração entre Estado e contribuintes. A existência de regras e procedimentos claros e publicamente reconhecidos como adequados pelos cooperantes é, neste sentido, fundamental para permitir o correto adimplemento das obrigações. Igualmente, termos equitativos vinculativos de uma ideia de reciprocidade, seja entre contribuintes em uma mesma condição ou entre estes e o Estado, permitem o incremento da confiança e o aperfeiçoamento da cooperação.

Finalmente, a vantagem racional a que visem os cooperantes a partir do seu ponto de vista individual pode ser identificada, pelo Estado, com a racionalização e eficiência da máquina arrecadatória. Por parte dos contribuintes, pode ser vislumbrada a partir da possibilidade de concessão de incentivos positivos aos mais tendentes à cooperação, como, por exemplo, a possibilidade de análise prévia, pela administração, da atividade de apuração dos tributos devidos pelos particulares, antes da instauração de procedimento tendente à aplicação de penalidades.

Em outro vértice, também é possível associar os princípios de justiça, tidos por Rawls como aplicáveis à estrutura básica da sociedade, especificamente às relações entre fisco e contribuintes. De fato, a liberdade igual para todos possibilita a interpretação de que nenhum direito fundamental deve ser solapado na busca pela arrecadação tributária, ainda que esta seja considerada legítima e necessária à efetivação imediata ou mediata dos ideais vinculados ao princípio da igualdade.

Por sua vez, o princípio da igualdade de oportunidades é base para a ideia de que todos os sujeitos envolvidos nas relações tributárias devem ter acesso às condições ótimas de cooperação. Pelo princípio da diferença, no entanto, são justificadas concessões de vantagens aos sujeitos mais tendentes à cooperação, na medida em que se considere que a colaboração beneficia o Estado e os obrigados tributários vistos como coletividade, inclusive os detentores de menor capacidade contributiva, que teriam acesso a regimes de fiscalização menos gravosos.

A administração tributária em busca de modernização ora se debruça sobre modelos de regulação responsiva, que têm como corolário a adoção de práticas de *compliance* fiscal pelos contribuintes, afastando-se de um metafórico Leviatã fiscal, no qual o titular da soberania “governa pelo temor que inflige a seus súditos”⁶⁰.

O Estado arrecadador, visualizado da perspectiva contratualista, deve se identificar mais com a concepção rawlsiana, como partícipe do contrato, e não como soberano ungido. Deve, assim, utilizar suas legítimas prerrogativas para a fiscalização e a cobrança de acordo com a visão do contribuinte como cooperante, e não como potencial sonegador.

Por outro lado, as burlas ao sistema devem ser reprimidas com a aplicação das sanções regularmente estabelecidas. Por razões de justiça e de manutenção da coesão social necessária à generalização da disposição para a cooperação, é imprescindível a percepção coletiva de que os demais seguem na mesma direção, como defendido por Rawls.

Neste sentido, vislumbrado o sistema legal como “uma ordem coercitiva de normas públicas voltadas para pessoas racionais, com o propósito de reger sua

⁶⁰ RIBEIRO, Renato Janine. Hobbes: o medo e a esperança. In: WEFFORT, Francisco (org.). *Os clássicos da política*. 12. ed. São Paulo: Ática, 1999. v. 1, p. 71.

conduta e prover a estrutura da cooperação social”⁶¹, é idônea à visualização de um sistema ideal a metáfora do “punho de ferro com luva de veludo”: desta forma, busca-se a eliminação do paradigma do adversário como base da relação, sem, no entanto, o abandono das ferramentas coercitivas estatais nos casos em que inexistia disposição à cooperação pelos obrigados tributários⁶².

Intenta-se, assim, o atingimento do ideal de cobrança justa, em harmonia com os preceitos fundantes do dever de pagar tributos e do interesse público a legitimar as prerrogativas concedidas ao fisco no exercício das suas atribuições legais. O antagonismo natural na relação procedimental fiscal, portanto, deve ser superado, ou ao menos bastante mitigado: perto da sofisticada realidade da administração tributária e das atividades econômicas na modernidade, é simplório o estereótipo do coletor de tributos descobrindo falhas nos livros do contribuinte, cobrando o verificado e impondo sanções correspondentes⁶³.

Embora a ênfase no modelo de penalidades, auditorias e perseguição às opções de evasão ou elisão fiscal tenha historicamente pautado a atuação da administração tributária, com a presunção de que os contribuintes produzem um jogo de enganação com o fisco e este, por sua vez, tenta vencer a partida, não há evidências de que disto tenha derivado evolução relevante na disposição dos obrigados tributários ao cumprimento voluntário dos seus deveres⁶⁴.

O modelo de comando e controle tem fundamento relativamente simples: o direito tributário influenciará decisivamente os fatos quando as possíveis sanções nele estabelecidas sejam suficientemente severas e de aplicação provável. Tal método, apesar de aplicável a uma gama de situações, é falho ao desconsiderar a existência de outros fatores a orientar a observância ou o desafio a deveres tributários, para além da lógica racional de custo-benefício imediato individual.

A partir disto, a busca por um modelo cooperativo, baseado na regulação responsiva, parte da percepção do crescente abismo entre as ações passíveis de proibição e punição pelas autoridades fazendárias e as ações desejáveis do conjunto de contribuintes para a manutenção da sustentabilidade do sistema tributário⁶⁵. O paradigma cooperativo, portanto, é capaz de influenciar as decisões pela colaboração dos obrigados tributários, tanto a partir do ambiente do sujeito passivo quanto do instrumental à disposição do sujeito ativo.

⁶¹ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4. ed. rev. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 291.

⁶² RASKOLNIKOV, Alex. Revealing choices: using taxpayer choice to target tax enforcement. *Columbia law review* v. 109, may/2009, p. 689-754.

⁶³ BRAITHWAITE, Valerie. Dancing with tax authorities: motivational postures and non-compliant actions. In: BRAITHWAITE, Valerie (ed.). *Taxing democracy*. Aldershot: Ashgate Publishing Ltd., 2002, p. 15-40.

⁶⁴ RASKOLNIKOV, Alex. Revealing choices: using taxpayer choice to target tax enforcement. *Columbia law review* v. 109, may/2009, p. 694-696.

⁶⁵ BRAITHWAITE, Valerie. Responsive regulation and taxation: introduction. *Law & Policy* v. 29. Denver, 2007, p. 3-10.

Desta forma, pode-se definir regulação responsiva primordialmente como “um processo que, de forma segura e aberta, engaja o contribuinte na racionalização das suas obrigações e na aceitação da responsabilidade por controlar sua atividade de forma acorde à lei”⁶⁶.

Ademais dos fundamentos de ordem moral, a regulação responsiva rejeita a estratégia unicamente baseada em comando, controle e punição também por razões de eficácia e eficiência. Neste ponto, são relevantes estratégias de educação, conscientização, informação e diálogo permanente para resolução de dúvidas, bem como a possibilidade de gradação de sanções de acordo com a lesividade da conduta.

A adoção do modelo punitivo como primeira opção é contraproducente, em primeiro lugar, porque a punição é em regra mais cara que a persuasão: se a persuasão é tentada e funciona satisfatoriamente, restam mais recursos para o aumento da cobertura fiscalizatória⁶⁷.

Igualmente, a exigência punitiva permanente acarreta um “jogo de gato e rato” em que os obrigados desafiam o espírito das normas explorando brechas legais, o que leva o Estado a produzir uma profusão de novas normas para fechar as lacunas. Neste caso, o conjunto normativo como um todo perde coerência e a regulação termina focada em problemas específicos e simples, relegando deficiências sistêmicas subjacentes ao segundo plano, afetando a integralidade dos envolvidos nas relações tributárias, independentemente da sua disposição à cooperação e à promoção de princípios de justiça.

A regulação responsiva, desta forma, encontra correspondência no *compliance* tributário, definido como a “medida em que os contribuintes fazem o que é deles esperado e em que estão dispostos a cooperar com a autoridade”⁶⁸.

Para tanto, é importante que os obrigados tributários consigam vislumbrar integridade no sistema fiscal, assim como na forma como são conduzidas as suas relações com o fisco⁶⁹. Neste sentido, é desejável a percepção de certa justiça procedimental: com isso, almeja-se o fortalecimento da confiança recíproca entre os polos da relação, com a busca pela desconstrução da visão do sistema fiscal como opressivo e inflexível, de caráter punitivo e pouco confiável⁷⁰.

⁶⁶ BRAITHWAITE, Valerie. Responsive regulation and taxation: introduction. *Law & Policy* v. 29. Denver, 2007, p. 6.

⁶⁷ AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. *Responsive regulation: transcending the deregulation debate*. New York: Oxford University Press, 1992, p. 26.

⁶⁸ BRAITHWAITE, Valerie. Tax system integrity and compliance: the democratic management of the tax system. In: BRAITHWAITE, Valerie (ed.). *Taxing democracy*. Aldershot: Ashgate Publishing Ltd., 2002, p. 269-287.

⁶⁹ BRAITHWAITE, Valerie. Tax system integrity and compliance: the democratic management of the tax system. In: BRAITHWAITE, Valerie (ed.). *Taxing democracy*. Aldershot: Ashgate Publishing Ltd., 2002.

⁷⁰ BRAITHWAITE, John; BRAITHWAITE, Valerie. An evolving compliance model for tax enforcement.

Neste contexto, a ideia de utilização inicial de mecanismos de persuasão ao cumprimento espontâneo das obrigações tributárias parte também da maior sensibilidade acerca do esforço dos contribuintes de atenderem às disposições legais. Passa-se, assim, de levar em conta exclusivamente o impacto das condutas na arrecadação a valorizar o reconhecimento das irregularidades pelo sujeito passivo e a sua disposição para corrigi-las, o que gera o desafio de dosar as punições na medida do esforço do contribuinte em cumprir com as determinações legais⁷¹.

Nem todos os contribuintes são iguais: há os mais ou menos dispostos a arriscar burlar o sistema, seja por razões de ordem moral ou meramente financeira. Há, de igual forma, os mais ou menos capazes de desenvolver estratégias de elisão, ou mesmo de compreender perfeitamente a complexa legislação tributária material. Por estas razões, é ineficiente a estratégia de “um tamanho serve a todos”, sem considerar medidas baseadas nas motivações dos sujeitos passivos⁷².

Procedimentos fiscais tradicionais, com a utilização de sofisticados métodos de auditoria, são caros, consomem recursos, tempo e energia da administração e dos contribuintes – mesmo assim, não necessariamente produzem os efeitos gerais desejáveis de incentivar os contribuintes a cumprirem voluntariamente com suas obrigações futuras⁷³. Desta forma, em vistas do incremento da cooperação, do avanço na relação entre fisco e contribuintes e na eficiência da arrecadação com o menor custo possível aos sujeitos passivos, a adoção de modelos que compreendam progressivo esforço sancionador parece idônea a alcançar resultados satisfatórios.

Para tanto, o fornecimento de instrumentos de gradação de providências a serem observadas na medida em que os contribuintes sejam mais ou menos receptivos à conformidade, inclusive com a separação (ainda que dinâmica) dos sujeitos passivos em categorias diversas, permite melhor mira da administração sobre os contribuintes com baixos níveis de cooperação⁷⁴. Tal escala deve ser percorrida em duas vias – mais coerção quanto menos colaboração e, ao revés, menos coerção quando o contribuinte passe a adotar posturas mais cooperativas⁷⁵.

cement. In: SHOVER, Neal; WRIGHT, John (ed.). *Crimes of privilege: readings in white-collar crimes*. New York: Oxford University Press, 2000, p. 405-419.

⁷¹ BRAITHWAITE, Valerie. Responsive regulation and taxation: introduction. *Law & Policy* v. 29. Denver, 2007, p. 8.

⁷² RASKOLNIKOV, Alex. Revealing choices: using taxpayer choice to target tax enforcement. *Columbia law review* v. 109, may/2009, p. 691.

⁷³ RASKOLNIKOV, Alex. Revealing choices: using taxpayer choice to target tax enforcement. *Columbia law review* v. 109, may/2009, p. 703.

⁷⁴ RASKOLNIKOV, Alex. Revealing choices: using taxpayer choice to target tax enforcement. *Columbia law review* v. 109, may/2009, p. 707-708.

⁷⁵ BRAITHWAITE, Valerie. Responsive regulation and taxation: introduction. *Law & Policy* v. 29. Denver, 2007, p. 7.

A instituição de um modelo cooperativo permite premiar a disposição colaborativa dos obrigados tributários, com a possibilidade de atuação de forma mais justa em cada caso. Ademais, a percepção da existência de justiça no sistema é capaz de gerar elevação na confiança recíproca entre fisco e contribuintes, bem como a confiança mútua entre os particulares concorrentes, o que, por si, proporcionaria o sucessivo incremento da cooperação nas relações tributárias.

Por isso, o pensamento de John Rawls é adequado a servir como base para a persecução do ideal de uma sociedade pautada por princípios de justiça, inclusive quanto ao modelo da relação entre o Estado arrecadador responsável pela estruturação básica da sociedade e a própria sociedade, representada pelo conjunto dos contribuintes a quem incumbe a sua manutenção material. Seja a partir de tais princípios de justiça, seja em consideração a razões de busca por maior eficiência e modernização da administração, o estabelecimento de regramentos que favoreçam a cooperação nas relações tributárias é medida impositiva.

6. Conclusão

O contratualismo constitui linha de pensamento relevante para embasar reflexão acerca da origem e dos fins do Estado, bem como sobre a sociedade institucionalmente representada. A tradição do contrato social, neste sentido, foi preservada e valorizada por John Rawls.

Rawls, com sua teoria liberal e a visão do acordo original baseado em princípios de justiça, veiculou ideias tendentes à construção de uma sociedade mais justa e equilibrada, capaz de viabilizar a implantação dos diversos projetos de vida potencialmente desenvolvidos por cada indivíduo. Para tanto, desenvolveu ideias acerca da sociedade enquanto sistema equitativo de cooperação, presumindo a existência de um Estado apto a fomentar e defender ideais de liberdade e igualdade, para cuja existência a tributação é pressuposta.

Diante disso, parece adequada a adoção de um modelo cooperativo para as relações entre os sujeitos das obrigações tributárias, tanto por questões de justiça na própria relação, quanto pela possibilidade de maximização dos fins a serem perseguidos pela tributação – com o provimento das condições materiais para a promoção, pelo Estado, dos princípios de justiça aplicáveis à estrutura básica da sociedade.

Desta forma, instrumentos de regulação responsiva e incentivo ao *compliance* são passíveis de apropriação pelo sistema tributário para o incremento da cooperação, com a modernização da administração fazendária e revitalização das relações com os contribuintes.

Referências

ANDRADE, Regis de Castro. Kant: a liberdade, o indivíduo e a república. In: WEFFORT, Francisco (org.). *Os clássicos da política*. 9. ed. São Paulo: Ática, 1999. v. 2.

- AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. *Responsive regulation: transcending the de-regulation debate*. New York: Oxford University Press, 1992.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria geral da política: a filosofia política e as lições dos clássicos*. Rio de Janeiro: Campus, 2000.
- BRAITHWAITE, John; BRAITHWAITE, Valerie. An evolving compliance model for tax enforcement. In: SHOVER, Neal; WRIGHT, John (ed.). *Crimes of privilege: readings in white-collar crimes*. New York: Oxford University Press, 2000.
- BRAITHWAITE, Valerie. Dancing with tax authorities: motivational postures and non-compliant actions. In: BRAITHWAITE, Valerie (ed.). *Taxing democracy*. Aldershot: Ashgate Publishing Ltd., 2002.
- BRAITHWAITE, Valerie. Responsive regulation and taxation: introduction. *Law & Policy* v. 29. Denver, 2007.
- BRAITHWAITE, Valerie. Tax system integrity and compliance: the democratic management of the tax system. In: BRAITHWAITE, Valerie (ed.). *Taxing democracy*. Aldershot: Ashgate Publishing Ltd., 2002.
- CONSTANT, Benjamin. *Political writings*. Cambridge: Cambridge University Press, 1988.
- HABERMAS, Jürgen. *A inclusão do outro*. Trad. Denílson Luís Werle. São Paulo: Unesp, 2018.
- HOBBS, Thomas. *Leviatã – ou matéria, forma e poder de uma república eclesiástica e civil*. Trad. João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
- HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W. W. Norton & Company, 1999.
- KANT, Immanuel. *A metafísica dos costumes: a doutrina do direito e a doutrina da virtude*. Trad. Edson Bini. Bauru: Edipro, 2003.
- LOCKE, John. *Dois tratados sobre o governo*. Trad. Julio Fischer. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- MELLO, Leonel Itaussu Almeida. John Locke e o individualismo liberal. In: WEFORT, Francisco (org.). *Os clássicos da política*. 12. ed. São Paulo: Ática, 1999. v. 1.
- NASCIMENTO, Milton Meira do. Rousseau: da servidão à liberdade. In: WEFORT, Francisco (org.). *Os clássicos da política*. 12. ed. São Paulo: Ática, 1999. v. 1.
- RASKOLNIKOV, Alex. Revealing choices: using taxpayer choice to target tax enforcement. *Columbia law review* v. 109, may/2009.
- RAWLS, John. *O liberalismo político*. 2. ed. Trad. Dinah de Abreu Azevedo. São Paulo: Ática, 2000.
- RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4. ed. rev. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

- REALE, Miguel. O contratualismo – posição de Rousseau e Kant. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo* v. 37, 1 jan. 1942. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/65989>. Acesso em: 22 jul. 2019.
- RIBEIRO, Renato Janine. Hobbes: o medo e a esperança. In: WEFFORT, Francisco (org.). *Os clássicos da política*. 12. ed. São Paulo: Ática, 1999. v. 1.
- ROUSSEAU, Jean-Jacques. *O contrato social: princípios do direito político*. 3. ed. Trad. Antonio de Padua Danesi. São Paulo: Martins Fontes, 1999.
- SANDEL, Michael. *Justiça: o que é fazer a coisa certa*. 26. ed. Trad. Heloísa Matias e Alice Máximo. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2019.