

UMA HIPÓTESE DE JUSTIÇA DISTRIBUTIVA TRIBUTÁRIA EM FACE DE ASPECTOS DA IGUALDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Henrique de Souza dos Santos¹

Thaïs Savedra de Andrade²

RESUMO

Este artigo, desenvolvido dentro do Programa de Iniciação Científica da FAE, toma como problema a discussão da tributação nacional, no aspecto da equidade, compreendida a partir da leitura das teorias de justiça de John Rawls e Ronald Dworkin. Dados estatísticos apresentados nesse estudo demonstram que a carga fiscal brasileira parece exagerada em face da contraprestação estatal, ficando visível a pouca diminuição das diferenças sociais num sentido real. Passados mais de 25 anos da promulgação da vigente Carta Magna, tributos nela previstos ainda carecem de regulamentação, como o imposto sobre as grandes fortunas, tributo que, embora não legislado, tem toda sua carga fiscal afetada para programas de combate e erradicação da pobreza desde a edição da Constituição Federal (art. 80 da ADCT). O presente trabalho pretendeu imaginar uma melhor orientação de utilização do recurso da tributação nacional, de forma racional e com a finalidade de distribuir qualidade de vida à população, visando, precipuamente, a minimização das diferenças sociais, aproximando a ontologia da Constituição Federal, no peculiar aspecto da tributação como equidade, com as propostas filosóficas dos Autores Norte Americanos. A pesquisa bibliográfica e legislativa possibilitou apontar que o princípio da capacidade contributiva e o tributo progressivo seriam caminhos pelos quais ocorreria o mais próximo da chamada justiça fiscal, instrumentalizado na garantia de que um tributo, teoricamente, deveria ser aplicado a todos sob a égide da justiça como equidade. Por meio da comparação entre as teorias de justiça

¹ Aluno do 7º período do curso de Direito da FAE Centro Universitário. Bolsita do Programa de Apoio à Iniciação Científica (PAIC 2016 – 2017). *E-mail*: rickhsouza@hotmail.com.

² Mestre em Ciência Jurídica pela Universidade Estadual do Norte do Paraná (Jacarezinho). Professora de Direito Tributário, Filosofia do Direito, Antropologia Jurídica, História do Direito do Curso de Direito da FAE Centro Universitário. Advogada e Psicanalista. *E-mail*: thais.savedra@fae.edu

analisadas e o programa constitucional tributário, constatou-se que o Constituinte Originário tentou garantir um amplo programa de inclusão social e de igualdade tributária, mediante a desoneração do administrado com pouca aptidão de contribuir. Entretanto, verificou-se que, em face da inércia legislativa no sentido de concretizar as aludidas metas, acaba o judiciário como o garante de um sistema tributário mais justo, o que não se revela como alternativa ideal num estado de democracia representativa. Os resultados obtidos podem servir de base para estudos posteriores, uma vez que o se apresenta nesse artigo é um modelo hipotético baseado numa construção filosófica de justiça e aspectos tributários nacionais.

Palavras-chave: Direito Tributário. Justiça Distributiva Tributária. Ronald Dworkin. John Rawls. Capacidade Contributiva.

INTRODUÇÃO

Ambiciona-se com o presente trabalho desenvolver uma leitura acerca do tema “Justiça Distributiva”, nas perspectivas de algumas teorias de justiça, com foco em John Rawls e Ronald Dworkin (esquerda liberal Norte Americana e igualitarismo), bem como incursionando por uma breve análise econômica do direito em face de aspectos do sistema tributário nacional, buscando tecer uma singela conceituação de justiça para o direito tributário, com observação à distribuição de renda e riqueza via repartição de oportunidades de vida, instrumentalizadas numa releitura da destinação da carga fiscal em políticas públicas, em decisões dos Tribunais Pátrios Superiores e em serviços que efetivem o retorno da carga fiscal aos cidadãos e promovam a inclusão social.

Para Alfredo Augusto Becker (2007, p. 64-66), o direito é um necessário instrumento utilizado pelo Estado para *“obter, manter e desenvolver o bem comum (autêntico ou falso) e o conteúdo deste depende da filosofia moral e social adotada por cada Estado”*. Desta feita, referido instrumento *“atua mediante regras de conduta (regras jurídicas), segundo as quais o fazer ou o não fazer do homem deve sujeitar-se”*. Dessa maneira, utilizando-se do acenado raciocínio, o Direito Tributário seria o instrumento utilizado pelo Estado para arrecadação de tributos, mas, também, como veículo hábil para distribuir justiça mediante uma carga fiscal que promovesse inclusão social e levasse em conta a capacidade fiscal dos contribuintes.

Segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE (2016), na última sondagem que fez sobre o tema, a carga tributária bruta - que é o resultado da divisão entre o somatório dos impostos, taxas e contribuições e o valor corrente do produto interno bruto no Brasil - foi de 33,9% em 2011, percentual significativamente maior que há uma década, que era de 29,8%.

O Ministério da Fazenda, em parceria com a Receita Federal (2015, p. 1) emitiram parecer otimista aduzindo que a carga tributária bruta, no ano de 2014, caiu 0,27 pontos percentuais em virtude do aumento do PIB e redução da exação fiscal nas três esferas de governo.

Em sentido oposto, o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação - IBPT (2015, p. 2) aponta que a Carga Tributária Brasileira cresceu em 2014 0,38 pontos percentuais, mesmo em face da crise econômica instalada no país. Observe-se as considerações feitas pelo instituto mencionado:

A carga tributária sobre o PIB – Produto Interno Bruto continuou o seu ritmo de crescimento em 2014, passando de 35,04% em 2013 para 35,42% no ano passado, resultando num aumento de 0,39 ponto percentual.

[...] os últimos 4 anos, a maior variação se deve ao crescimento dos tributos estaduais, que tiveram variação de 1,03 ponto percentual. Os tributos federais tiveram aumento de 0,38 ponto percentual e os municipais 0,24 ponto percentual.

Independentemente da perspectiva que se adote para aferição da carga tributária no aludido período, fato é que, conforme dados do IBGE - que observa crescimento significativo da tributação ao longo das décadas -, somente no ano de 2014 a arrecadação tributária bruta nacional foi de 1.847,74 trilhões de reais, segundo o órgão oficial - Ministério da Fazenda e Receita Federal, montante que representa um aporte considerável de recursos para o Estado Brasileiro.

Embora farto de recursos oriundos da esfera fiscal pouco se estende dessas verbas à sociedade, evento que é hodiernamente presenciado pelos usuários de serviços públicos como os da saúde ou de segurança pública, por exemplo.

Os dados estatísticos apresentados demonstram que no Brasil a carga fiscal parece exagerada em face da contraprestação estatal, ficando visível a pouca diminuição das diferenças sociais num sentido real. Embora se verifique uma redução das desigualdades sociais nas últimas décadas, muito em razão de programas de repasse de verba de forma direta à população carente, as políticas sociais tendentes a diminuir a desigualdade social não são efetivamente suficientes para um desenvolvimento social justo.

As vastas matérias de repercussão geral acerca da regulamentação de tributos evidenciam, outrossim, a necessidade de melhor utilização de recursos fiscais, para que, em consequência, tenha melhor destinação à sociedade. Aponte-se que, apesar de passado mais de 25 anos da promulgação da vigente Carta Magna, ainda carecem de exercício de competência tributos nela previstos, como, por exemplo, o imposto sobre as grandes fortunas, tributo que, embora não legislado, tem toda sua carga fiscal afetada para programas de combate e erradicação da pobreza desde a edição da Constituição Federal (art. 80 da ADCT). Tal fato por si só, demonstra a pouca diminuição das diferenças sociais num sentido real, carecendo a população, com prefacia a carente, de meios suficientes para um desenvolvimento social justo.

Filósofos do século XX já previam a necessidade da descrição sobre o tema da justiça, dos quais John Rawls, com “Uma Teoria de Justiça” e Ronald Dworkin, com a “Igualdade Distributiva”, buscaram melhor descrevê-la.

O presente trabalho buscará, então, imaginar uma melhor orientação de utilização de tão precioso e farto recurso, representado pela tributação nacional, de forma racional e com a finalidade de distribuir qualidade de vida à população, visando, precipuamente, a minimização das diferenças sociais, a luz da filosofia de referidos pensadores.

Frisa-se que, este estudo tem a finalidade de contribuir para a excelência do Projeto de Iniciação Científica – PAIC da FAE e aprendizagem das obras de Rawls e Dworkin no âmbito do direito tributário. Vale ressaltar que o referido estudo não tem o condão de exaurir os temas analisados. Por outro lado, será fonte de pesquisa para o ambiente interno e externo da FAE.

1 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

1.1 A CONSTRUÇÃO DIALÉTICA DO TEMA DA JUSTIÇA EM MOLDES FILOSÓFICOS E SEU ENODAMENTO COM O TEMA DA JUSTIÇA FISCAL

John Rawls (2000, p. 04) foi um dos maiores teóricos da construção de um conceito de justiça como equidade – *fairness* – publicando em 1971 a tese contratualista intitulada “Uma Teoria de Justiça”, republicada em 1975 após revisão suscitada pelas críticas de Habermas.

A tese de Rawls se baseia num suposto contrato fundamental, no qual os pactuantes seguiriam rumo à construção de uma sociedade altamente igualitária e livre, pois, no ato do acordo original, todos pactuariam sob um “véu de ignorância”, hipótese descrita pelo Autor Norte Americano como o momento no qual ninguém soubesse quais seriam suas utilidades ou funções na sociedade que adviria. Nesse rumo, livres de prejulgamentos, poderiam escolher princípios que realmente conferissem o mais amplo sistema de liberdades iguais para todos. Essa circunstância modelo/hipotética seria descrita por Rawls como situação de igualdade substancial entre indivíduos significativos.

Após eleitos os princípios basilares da sociedade, sempre com foco na igualdade e liberdade, então a sociedade estaria apta a eleger outros princípios para tornar a comunidade altamente justa e igualitária.

Segundo o Autor de *A Theory of Justice* os primeiros princípios de justiça deveriam seguir uma lógica sensível às condições individuais, pois, necessárias para implementar a primeira parte de um projeto de justiça distributiva. O primeiro princípio seria “*cada pessoa deve ter um direito igual ao mais abrangente sistema de liberdade básicas iguais que seja compatível com um sistema semelhante de liberdade para as outras*” (RAWLS, 2000, p. 64-65).

Observe-se que tal princípio é oriundo de uma lógica jurídica universalizante, jamais um conceito do tipo jurídico positivo. Entretanto, o Autor sugere que dentro de

tal dispositivo poderiam ser levados a efeitos elementos de justiça muito importantes para todas as coletividades, tais como liberdade política (votar e ser votado), liberdade de expressão, religiosa, de consciência e pensamento, o habeas corpus, a propriedade privada etc.

Uma vez implementado esse princípio, e só depois, em ordem serial, deveria vir à implantação do segundo princípio de justiça, qual seja, *“as desigualdades sociais e econômicas devem ser ordenadas de tal modo que sejam ao mesmo tempo (a) consideradas como vantajosas para todos dentro dos limites do razoável, e (b) vinculadas a posições e cargos acessíveis a todos”* (RAWLS, 2000, p. 64-65).

Partindo para análise das instituições sociais como forma de mecanismos de buscar a justiça equitativa, Rawls (2000, p. 3) destaca que, caso sejam injustas devem ser reformadas ou abolidas do sistema, arguindo que:

A justiça é a primeira virtude das instituições sociais, como a verdade o é dos sistemas de pensamento. Embora elegante e econômica, uma teoria da justiça deve ser rejeitada ou revisada se não é verdadeira: da mesma forma leis e instituições injustas, por mais eficientes e bem organizadas que sejam, devem ser reformadas ou abolidas se são injustas.

O mais instigante da obra de Rawls e a consciência de que a exclusão de qualquer desigualdade social beira a ordem do impossível e que estas serão, até certo ponto, aceitas, na medida em que impliquem trazer vantagens para todos os indivíduos, além de serem condições passíveis de modificação, mediante o oferecimento de posições e cargos efetivamente oferecidos e abertos para todos, bastando o desejo do ator social em rever sua situação de desigualdade.

Assim, estaria nas mãos dos contratantes a escolha dos princípios de justiça para integrarem o Grande Acordo Político, que escolheriam elementos de justiça que possibilitassem a mudança das desigualdades sociais mediante mecanismos de inclusão, revelados pelas oportunidades realmente abertas para todos e posições sociais relevantes extensíveis a todos. Nesse condão, afora as críticas do pacto fundante sob o “véu da ignorância” traçados por Jürgen Habermas³ e da questão da autoestima, criticada por

³ Segundo Habermas, (1996, p. 167) “Uma “Teoria de Justiça” não leva em conta os discursos oriundos das diversas classes sociais, discurso este que certamente se incumbiria de estabelecer diferenças no momento da eleição dos valores sociais. Seria através do discurso que se estabeleceriam os princípios das liberdades iguais, porém, entende-se que seria o próprio discurso o responsável por estabelecer as primeiras desigualdades no pacto fundante, como, aliás, acontece em todo processo jurídico constituinte.”

autores como Henriue Dussel⁴, é possível a extensão do conceito “*das desigualdades econômicas ordenadas para garantir vantagens para todos*” para a questão tributária, na medida em que uma tributação leve, sempre que possível, em conta as condições pessoais dos indivíduos e tenha como cerne a reversibilidade social dos valores pagos.

De igual intuito, Ronald Dworkin também buscou traçar um conceito de justiça, nas suas duas obras clássicas “Levando os Direitos à Sério” e “Uma Questão de Princípios”.

Grosso modo, as duas ideias nodulares em Dworkin são o conceito de “igual cuidado” (*equal concern*) e a ideiação de responsabilidade especial (*special responsibility*).

No *equal concern* a distribuição das riquezas sociais deve refletir as escolhas das pessoas, tendo em vista que uma distribuição idêntica de riquezas não pode ser compreendida, de forma estanque como uma distribuição altamente justa. Já no *special responsibility*, desigualdades de cunho material somente seriam justificadas pela escolha dos indivíduos e não poderiam ser aceitas caso se encontrassem fora do plexo do controle social.

Traçando relevante diferença entre igualdade de bem-estar e igualdade de recursos, explica que na primeira o valor do bem-estar é amplamente relativo, não podendo, apartadamente, garantir uma distribuição equânime de justiça, e, com relação à igualdade de recursos, seria uma forma hipotética de se garantir que todos pudessem, num momento original, dispor de mesmos recursos monetários, livremente escolherem os bens que individualmente garantissem suas expectativas de bem-estar (DWORKIN, 1981 *part one*, p. 185-246 e *part two*, p. 283-345). Escolhidos os bens notadamente relevantes de forma igual e individual, fatos oriundos das circunstâncias da vida, tais como condições físicas e mentais inatas ou sinistros da própria sorte, deveriam ser garantidos mediante um mercado de seguros que funcionaria como uma transferência de recursos para situações singulares por ele cobertos.

Esse mercado de seguros, segundo Dworkin, deveria ser convertido numa tributação na qual todos pagassem proporcionalmente ao valor dos prêmios que tivessem em mente assegurar, garantindo a transferência de recursos para aqueles cuja sorte inata fosse menor e sendo a garante daqueles em que o caso fortuito pudesse surpreender. Embora admita que seu sistema não acabaria com desigualdades de forma integral, teria o mérito de levar em conta as ambições pessoais dos agentes sociais e a condição individual dos pagadores de tributos.

⁴ Rawls (2000, p. 589-602) perde um tempo razoável em sua teoria para tratar da inveja pelo sucesso dos mais favorecidos, sentimento que não deveria existir no seu sistema de igualdades e liberdades, revelando um vício de caráter, sendo somente escusável quando a pessoa perde sua autoestima. Vale lembrar que a autoestima que se analisa no caso da “*A Theory of Justice*” é a Norte Americana, sociedade puritana que foi constituída com a finalidade de ser a residência farta, rica, próspera e permanente de seus fundadores, diferentemente de outras civilizações, constituídas com a precípua finalidade de exploração econômica e humana (DUSSEL, 2007, p. 176-182).

Tanto a ideia de Rawls na qual uma sociedade justa se veicula pela abertura de oportunidades reais para todos, quanto a proposição do Leilão de Princípios de Dworkin para eleger os valores de bem-estar numa condição inicial idêntica de recursos, a ser garantido, numa ideia de mercado de seguros, pelo pagamento de tributos, ambas as teses se pautam na ideia de uma justiça que se distribua na medida em que bens sociais relevantes sejam estendidos a todos de forma material e não paliativa.

1.2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: UM CONCEITO IMPLÍCITO DE TRIBUTO, CAPACIDADE ECONÔMICA, DIVISÃO DE COMPETÊNCIAS E LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR

O tributo é o núcleo do sistema tributário nacional, contudo, está definição resta comezinha em face dele ser, antes de tudo, a figura jurídica histórica de manutenção de qualquer sociedade e elemento que requer constata atualização de conceitos, seja de uma perspectiva política, seja social, jurídica, mas, sobretudo, de justiça. Assim, é possível se falar de justiça fiscal sobre diversos prismas, seja no sentido formal, ou de ser muito justo que os cidadãos arquem com o custo do Estado em que vivem; ou, ainda, justo o fato de que quem possui maiores vantagens econômicas arque com uma parte maior desta manutenção etc. Na Constituição de 1988 há diversas modalidades de se tentar garantir justiça na relação que se trava entre Estado e contribuintes, tal como a segurança de um conceito de tributo legal e implicitamente constitucional, até a condição de cláusula pétrea de uma igualdade tributária na lógica da diferença entre os indivíduos.

Nesta proposta, tentar-se-á descrever os institutos que visam garantir uma relação de justiça formal entre Estado e administrados, fazendo uma análise histórica/crítica desses fenômenos para, então, tentar demonstrar que nenhum instituto de justiça tributária é capaz de garantir efetivamente uma justiça distributiva tributária, para, em seguinte, tentar demonstrar a pouca eficácia material desses institutos em face de uma análise sistemática da ordem jurídica tributária.

Não há um conceito explícito de tributo dentro da Constituição da República Federativa do Brasil, havendo apenas um conceito no Código Tributário Nacional para tanto. Em busca da garantia de conceitos constitucionais no sentido de limitar o poder de tributar do Estado, Geraldo Ataliba (2002, p. 32-33) propõe, através de um exercício hermenêutico, a construção de um conceito constitucional de tributo:

(...) através do aperfeiçoamento da observação que enseja a formulação de uma noção acabada e completa, permitindo a construção de um conceito válido – na medida em que efetivamente retarda e espelha o objeto observado – caracteriza

devidamente o objeto e isola dos demais. Identificado, recebe uma designação convencional, pela qual se reconhecem um instituto, assim entendido um feixe de princípios e normas, reunidos sob o conceito, regulando unilateralmente um fato ou situação jurídica, que passa a ter entidade e existência autônoma no mundo do direito.

Ou seja, o conceito de tributo se constrói da observação dos fenômenos produzidos no direito constitucional positivo. Assim, para Ataliba (2002, p. 33-34), tributo seria definido pelos termos: (i) **Obrigação**: vínculo jurídico transitório que atribui ao sujeito ativo o direito de exigir do passivo determinado comportamento e que a este põe uma contingência de praticá-lo, em benefício daquele; (ii) **Pecuniária**: é o objeto da obrigação tributária, que segundo a constituição, necessariamente seria o comportamento do sujeito passivo em levar dinheiro ao sujeito ativo; (iii) **Ex Lege**: a obrigação tributária nasce da vontade da lei, mediante a ocorrência de um fato, imponível, nela descrito; (iv) **Que não se constitui em sanção de ato ilícito**: o dever de levar dinheiro aos cofres públicos nasce do fato imponível, que, constitucionalmente (art. 5º, *caput* e inciso I), é definido como fato jurídico com conteúdo econômico, por imperativo da isonomia, não qualificado como ilícito, os quais nascem de consequências punitivas; e (v) **Cujo sujeito ativo, em princípio é uma pessoa pública**: regra geral, o sujeito ativo é uma pessoa pública, salvo nos casos em que a lei atribua capacidade de sujeito ativo às pessoas privadas, desde que tenha a finalidade de interesse público.

Esse conceito afirma a natureza pecuniária da prestação, que modernamente tem qualificado o tributo; trata-se, pois, de prestação em moeda ou em cujo valor se possa nela ser expresso. Não se paga tributo porque se praticou uma ilicitude, embora se possa ter de pagá-lo com abstração do fato de ela ter sido praticada. Tributo, desta feita, é o instrumento pelo qual o Estado faz uso de sua soberania para, compulsoriamente, exigir dos administrados com capacidade econômica (em situação substancial diferenciada) uma quantia de dinheiro para a manutenção da máquina administrativa, que compreende desde o custo operacional com a própria administração até a reversibilidade jurídica das quantias, manifestas em bens que direta, ou indiretamente, beneficiem a coletividade.

Para Rawls (2000, p. 5), cada indivíduo possui valores e critérios de justiça que os fazem dispostos a defenderem um conjunto de regras tendentes a salvaguardarem direitos e deveres básicos para todos. O documento por excelência que coleciona as regras gerais de justiça capaz de, ao menos num sentido formal, relacionar esses critérios é a Constituição, contrato social que teoricamente guarda todas as expectativas de justiça de uma sociedade.

Na Constituição Federal de 1988, o valor por excelência que contém a marca da justiça como equidade é o princípio da capacidade contributiva, presente no art. 145, § 1º, qual dispõe:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetivamente a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O princípio da capacidade contributiva decorre do princípio da isonomia ou igualdade tributária que, por sua vez, está presente expressamente no art. 150, II da CRFB/1988, o qual também delimita o poder de tributar do Estado:

(...) é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por ele exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

A Capacidade Contributiva, portanto, é uma tentativa de se instituir, de fato, a pessoalidade e efetiva correção das desigualdades, que subjazem ao plano fenomênico do contexto social. Assim, seguindo o disposto no art. 145, § 1º da Constituição Federal, a maneira de implementação do objetivo da capacidade contributiva, é identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades do contribuinte de modo a graduar os tributos quando de sua criação, majoração ou aplicação.

Nesse contexto, para Alfredo Augusto Becker (2007, p. 525-531), a renda ou capital presumido passível de tributação devem ser em valor acima do mínimo indispensável para a subsistência do cidadão, garantindo-lhe o mínimo existencial.

Nessa sequência de ideias, nasce a aproximação entre a capacidade contributiva e a vedação do confisco (art. 150, IV, CRFB), pois é de se notar que o mínimo vital e a vedação ao confisco são limites opostos, dentro dos quais gravitará a tributável capacidade contributiva.

Nas palavras de Eduardo Sabbag (2012, p. 157):

Se o “mínimo vital” se traduz na quantidade de riqueza mínima, suficiente para a manutenção do indivíduo e de sua família, sendo intangível pela tributação por via de impostos, é de todo natural que a capacidade contributiva só possa se reputar existente quando se aferir alguma riqueza acima do mínimo vital. Abaixo dessa situação minimamente vital haverá uma espécie de isenção, para fins de capacidade contributiva aferível.

Conforme Sainz de Bujanda (1963, p. 157), “a isenção do mínimo vital é inseparável do princípio da capacidade contributiva.”. Neste sentido, Eduardo Sabbag ainda explicita que:

O princípio da capacidade contributiva é considerado uma forma de instrumentalizar-se o princípio da igualdade, do qual se mostra como natural *decorrência* ou *corolário*,

para uns, ou *subprincípio*, para outros. De fato, o princípio em análise se mostra como projeção do postulado da isonomia tributária, deste se avizinando e com este se entrelaçando, no intuito de se alcançar o ideal de *justiça fiscal* – seu elemento axiologicamente justificador – que, conquanto não apareça formalmente escrito no texto da Constituição, deverá ser apreendido no bojo de uma prática constitucional.

Destas análises, possível apontar-se que o princípio da capacidade contributiva seria o caminho pelo qual ocorreria o mais próximo da chamada justiça fiscal, instrumentalizado na garantia de que um tributo, teoricamente, deveria ser aplicado a todos sob a égide da justiça como equidade. Contudo, muitas são as nuances que inviabilizam esta proposta. A principal está no próprio dispositivo constitucional que prevê a expressão “sempre que possível”.

Assinale-se que a capacidade contributiva é afeta a existência de um tributo que tenha caráter pessoal, ou seja, leve em conta condições individuais e qualitativas dos contribuintes, como, por exemplo, sua renda, riqueza, acréscimos patrimoniais ao longo de um exercício financeiro, signos presuntivos de riqueza, entre tantos outros critérios de aferição de capacidade de contribuir com um tributo.

Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 175) alerta que a capacidade contributiva se dá em momentos distintos, tentando-se operacionalizar uma hipótese de justiça, nem sempre aferível, leia-se:

Desde logo cumpre fazer observação importante e que atina ao momento da determinação do que seja a capacidade econômica do contribuinte, prevista no § 1º do art. 145 da Carta Magna. Havemos de considerar que a expressão tem o condão de denotar dois momentos distintos no direito tributário. Realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. Esta é a capacidade contributiva que, de fato, realiza o princípio constitucionalmente previsto. Por outro lado, também é capacidade contributiva, ora empregada em acepção relativa ou subjetiva, a repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento. Quando empregada no segundo sentido, embora revista caracteres próprios, sua existência está intimamente ilaqueada à realização do princípio da igualdade, previsto no art. 5º, caput, do Texto Supremo. Todavia, não custa reiterar que este só se torna exequível na exata medida em que se concretize, no plano pré-jurídico, a satisfação do princípio da capacidade contributiva absoluta ou objetiva, selecionando o legislador ocorrências que demonstrem fecundidade econômica, pois, apenas desse modo, terá ele meios de dimensioná-las, extraíndo a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções da ocorrência.

O tributo que mais arrecada hoje no Brasil é o ICMS⁵, que é um imposto do tipo real, o qual recai sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. O aludido imposto acaba sendo arcado, em sua integralidade, pelo consumidor final dos bens por ele contemplado por conta da própria sistemática da tributação não cumulativa⁶. Tal fato revela que pouco se assiste da justiça fiscal na modalidade da capacidade contributiva quando se tributa por veículo não cumulativo, pois o contribuinte de fato pode ser pessoa muito humilde, com quase nenhuma capacidade de contribuir.

Muito embora se tente corrigir eventuais distorções dos tributos reais não cumulativos e indiretos, como por exemplo, o ICMS e o IPI, pautando-os na estrita seletividade dos tributos indiretos, propondo-se a desonerar os produtos mais essenciais como, por exemplo, os da cesta básica, e tributar mais agudizadamente os produtos supérfluos, mantendo-se, assim, o equilíbrio fiscal, ainda assim não é possível se garantir que houve desoneração de quem nada tinha de condições de contribuir. A sistemática da “regressividade”, ou seja, tributar-se de forma não pessoal e de forma indireta os contribuintes, não tem a eficácia de garantir a capacidade contributiva. Aponte-se estudo realizado por João Batista Mezzomo para a SEFAZ-RS sobre tributação em “sistemática regressiva”:

[...] segundo os dados do IPEA (<http://www.ipea.gov.br/portal/>), uma família que tenha uma renda de até 2 salários mínimos paga quase 50% de sua renda bruta em impostos, enquanto uma outra, que tenha renda superior a 30 salários mínimos, paga aproximadamente 26%.

Um sistema tributário desse tipo chama-se “sistema regressivo”, pois quanto mais o cidadão ganha menos ele paga, em valores percentuais. Na maioria dos países do mundo os sistemas são regressivos, como no Brasil. Isso ocorre, pois os tributos incidem majoritariamente sobre o consumo, nos chamados impostos indiretos, embutidos nos preços das mercadorias e serviços, e os mais ricos reservam uma parte que não usam no consumo e que é menos tributada. (*sic*)

⁵ Segundo dados do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) representa 18,3% do total arrecadado pelos cofres públicos no Brasil, disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2498/ICMS-e-tributo-que-mais-contribui-para-cofres-publicos>>.

⁶ Não cumulatividade é um princípio que visa desonerar as cadeias produtivas permitindo que, durante a contabilidade fiscal, uma operação compense-se com outra, passando o tributo devido para o preço final do bem a ser vendido. Segundo Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 178) “O princípio da não cumulatividade é do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos.”.

Em que pese a tese que a desoneração dos tributos das cadeias produtivas fomenta a economia, habilitam o mercado a circular renda e riqueza na geração de empregos⁷, tais fatos, ainda que sopesáveis, não são a caução de que a carga fiscal está sendo igualmente distribuída entre os cidadãos brasileiros dentro de uma ideia de justiça como equidade.

2 METODOLOGIA

Do ponto de vista dos procedimentos técnicos, o desenvolvimento deste Escrito se deu mediante pesquisa bibliográfica, por ser considerada eficiente e sólida para fomentar os estudos realizados, já que ela tem a virtude de identificar e solucionar os métodos e técnicas utilizados, além de fornecer subsídios para a redação a introdução e a revisão da literatura ou trabalho.

Tal pesquisa consistiu no arrolamento, escolha e fichamento de informações relacionadas à investigação de forma exaustiva e abrangente. Consequentemente, encontraram-se respostas impensadas pelos pesquisadores, com a certeza do ineditismo da dissertação. Também os fatos da vida, em razão da análise da jurisprudência do Brasil e de outros países foram levados em conta no desenvolvimento do Escrito, confiante na ideia de que o Direito deve, a fim de ter eficácia, ser instrumento a uma vida mais justa, e não o contrário.

Com isso, buscou-se demonstrar que o método dialético também foi utilizado como instrumento na busca dos resultados conclusivos do tema plantado, já que, na visão de Marx, este é um processo de interpretação dinâmico, que totaliza a realidade. O método histórico e teleológico também foram utilizados para se construir a verdade pretendida, analisando o sistema tributário com a finalidade de explicar o contexto atual da tributação no Brasil.

Este projeto restou analisado de forma pragmática para, ao final, entendê-lo como um todo, mas também sob o enfoque da legislação, jurisprudência e doutrina. O resultado pretendido buscou-se na síntese das confrontações mencionadas, na tentativa de construir um conceito de justiça distributiva tributária.

⁷ Segundo dados do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), a segunda maior fonte de arrecadação são contribuições para a Previdência, representando 17,09%, ou seja, mesmo que o mercado incremente a geração de empregos por conta da desoneração fiscal dos tributos não cumulativos, o Estado continua arrecadando sobre a folha de salário, disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2498/ICMS-e-tributo-que-mais-contribui-para-cofres-publicos>>.

Todos os métodos aqui apresentados foram utilizados para comprovarem ou negarem o cerne desta iniciação científica. Assim outros métodos não narrados foram eventualmente utilizados para acrescentarem à pesquisa.

3 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesse momento, buscar-se-á utilizar da construção dialética realizada até então em comparação com o sistema tributário nacional, de modo a chegar às possibilidades de adequar o construído formalmente a uma perspectiva ideal de justiça fiscal.

O maior desafio pretendido por esta iniciação científica seria adequar à realidade social brasileira no aspecto da tributação ao princípio da diferença e justiça como equidade.

A realidade atual do país leva a crer que quase nada do que é arrecado com tributo retorna em benefício ao contribuinte. Segundo dados de 2016, do estudo realizado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)⁸, brasileiros pagam o equivalente a 33,4% de toda economia em tributos.

Referido estudo demonstra que o Brasil já tem uma carga tributária comparada a de países ricos, lugar em que a média de impostos equivale a 34,4% do Produto Interno Bruto (PIB). Mencionados dados levam à conclusão de que o país tem a maior carga tributária da América Latina. Aí fica a pergunta: qual a destinação de todo esse dinheiro arrecadado?

Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional, em estudo divulgado na data de 02 de junho de 2016⁹, a área social correspondeu a 67,3% do total das despesas da União em 2015, ao passo que no ano de 2002, era de 59,9%. Mas, a população, da análise do cenário que se vê em postos de saúde, delegacias e periferias, considera essa destinação justa? Em âmbito tributário, é justa a distribuição?

O direito tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos, dentro de uma concepção unitária do sistema jurídico vigente.

O direito tributário está visceralmente ligado a todo o universo das regras jurídicas em vigor, não podendo dispensar, nas suas construções, qualquer delas, por mais

⁸ Disponível em <<http://www.oecd.org/ctp/america-latina-e-o-caribe-a-receita-tributaria-tem-ligeiro-crescimento-mas-permanece-bem-abaixo-dos-niveis-da-ocde.htm>>.

⁹ BRASIL. Relatório Anual do Tesouro Nacional - 2015. Secretaria do Tesouro Nacional. Brasília. Maio de 2016. Disponível em <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/246449/RATN+Vers%C3%A3o+Final/a5b09e66-57ab-4a33-ae3-62d84dd606b9>>.

distante que possa parecer. É preciso frisar, porém, que há um predomínio manifesto de preceitos de direito constitucional e de direito administrativo na feição estrutural do direito tributário brasileiro.

O direito tributário pertence ao campo do direito público. Por isso, a obrigação tributária tem natureza de direito público, do que decorrem consequências relevantes tais como: interesse público sobre o privado e eficiência administrativa. O administrador fiscal não é titular (credor) da obrigação; credor dessa obrigação é o Estado. Dessa forma, o crédito, na obrigação tributária, é indisponível pela autoridade administrativa. No direito privado, o credor da obrigação pode dispor do crédito, por exemplo, deixando voluntariamente de exercitar a ação que instrumenta, com coerção, o exercício do direito; no domínio da obrigação tributária, a autoridade fiscal não pode dispor do direito, que não é dela, mas, sim do Estado, do qual ela é mera administradora, jungida ao rigoroso cumprimento da lei (COELHO, 2002, p. 100).

A esta altura do presente estudo já se conclui, com razoável garantia, que o tributo, como figura de direito público e, por conseguinte permeada pelos princípios da própria administração pública (legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência), deveria ser o veículo de retorno de bens sociais relevante. Além disso, conforme as pesquisas estatísticas levantadas por este estudo acerca do volume de arrecadação, sejam por órgãos oficiais ou privados, verifica-se que, muito embora a arrecadação no Brasil seja vultuosa, representando boa parte do PIB, ainda assim não se verifica retorno competente para a população. Além do mais, o maior problema ainda reside na distribuição da carga fiscal, a qual não é efetivamente igual, sendo o encargo tributário arcado por quem menos tem condições econômicas.

A primeira possibilidade de adequação do Sistema Tributário Nacional para a consagração de uma justiça distributiva na esfera fiscal, seria levar em conta de forma mais efetiva a pessoalidade dos contribuintes. A sistemática da tributação progressiva¹⁰ se revela muito mais justa, de um ponto de vista da justiça como equidade, do que a tributação indireta.

Na implementação da teoria de Justiça de Rawls, principalmente na consagração do segundo princípio de justiça, as desvantagens que beneficiam a todos poderiam ser sintetizadas pela desoneração das pessoas com menos capacidade contributiva, mas, já pensando na prática da segunda parte deste princípio, qual seja, efetivando políticas públicas de inclusão que possibilitassem os agentes sociais a adquirirem capacidade de contribuir. O tributo seria uma ferramenta de meio (para diferenciar) e de fim, como instrumento de inclusão nas oportunidades de vida.

¹⁰ Tributo progressivo é aquele que quanto maior a capacidade econômica do contribuinte, maior será a tributação, são exemplos o Imposto de Renda, o ITR, IPTU e o ITCMD, segundo construção Pretoriana do STF.

Marciano Seabra de Godoi (1999, p. 47), discorrendo sobre a teoria de Rawls, explica que *“na justiça como equidade (justice as fairness) os direitos fundamentais são tomados como invioláveis e não podem estar sujeitos à negociações políticas ou se tornarem moeda corrente nos cálculos dos interesses do bem-estar social”*.

O tributo deveria prestar-se à consecução de boas políticas públicas, ou seja, o pagamento do tributo reaveria o dinheiro do contribuinte (ou a mão de obra do cidadão) com vantagens sociais e econômicas, as quais possibilitariam viver em um meio politicamente organizado, economicamente estável, socialmente desenvolvido e com riquezas igualmente distribuídas. Destarte, a carga tributária não seria algo repulsivo.

Importante mencionar a lição de Alfredo Augusto Becker (1998, p. 593) que defende a tese sobre a qual a intervenção estatal está apta à consecução de direitos sociais mediante uma revolução humanista de destruição com a simultânea reconstrução de uma nova sociedade. Nesse contexto explica, de forma bastante incisiva, que *“um Direito Tributário rejuvenescido que pelo impacto dos tributos realize a revolução social e, simultaneamente, financie a tarefa de reconstrução social disciplinada pelos demais ramos do Direito Positivo”*. Embora um conceito de distribuição de renda e riqueza esteja presente Constituição de 1988, não se pode deixar de observar que esse sistema apresenta falha operacional no momento da redistribuição da riqueza oriunda da carga fiscal e no próprio ato de tributar, esvaziando o conteúdo ontológico do princípio da capacidade contributiva e da justiça como equidade.

Teoricamente a Constituição já direciona o legislador infraconstitucional no sentido de levar em consideração as condições concretas de todos aqueles envolvidos, evitando que incida a mesma carga tributária sobre aqueles economicamente diferenciados, sob sujeição de sacrificar as camadas pobres e médias, que passam a contribuir para além do que podem, enquanto os ocupantes das classes abastadas são chamados a suportar carga tributária aquém do que poderiam suportar. Porém, essa ideologia constitucional acaba fraturada pela inobservância da pessoalidade e progressividade dos tributos.

Em um sistema tributário justo, jamais haveria isenções para certos segmentos do setor produtivo e do capital especulativo, que acabam favorecendo a concentração do capital por parte daqueles que ocupam as classes mais bem favorecidas.

Uma solução de cunho pragmático, oriunda daquilo que a doutrina vem chamando de análise econômica do direito (ANDRADE, 2011, p. 129-200) observa que a atividade jurisdicional acaba eventualmente modulando suas decisões para que se atenda à chamada justiça fiscal. Já existe decisão exarada pelo Supremo Tribunal

Federal no sentido de consagrar uma ideia de “Justiça Tributária”, expressão utilizada no RE 423.768/SP¹¹.

Não é a melhor solução delegar-se ao judiciário o dever de ser uma segunda instância do governo, nem tão pouco, de um ponto de vista político, esperar que juízes cumpram um papel de legisladores, em face da absoluta inércia de prestação daquele poder (ANDRADE, 2011, p. 181). Entretanto, em face da pouca efetividade das prestações política tendentes a concretizar metas constitucionais, acaba sendo o judiciário instância responsável por conferir algum tipo de justiça nas relações dos contribuintes com os fiscos, já que:

[...] o Judiciário, que tradicionalmente tem sido o último bastião dos cidadãos (e da sociedade civil de modo geral) contra os corriqueiros arbítrios e abusos do Poder Público [...] o Poder Judiciário, capitaneado pelo Supremo Tribunal Federal, atuando em prol dos direitos das minorias, comprometendo-se institucionalmente e politicamente com determinadas questões delicadas que têm julgado [...]

O mais ideal, sob um ponto de vista da justiça fiscal, seria a tributação da renda e da riqueza, pois, a capacidade contributiva estaria efetivamente implementada pela verificação real dos contribuintes, privilegiando um sistema progressivo de tributação de forma pessoal. O problema reside no fato de que, propor a desconcentração da renda e da riqueza, implica que classes favorecidas aceitem a renunciar parte de tudo que poderiam possuir em favor das minorias, pelo simples fato de se disporem a viver dentro de uma real justiça política e não por terem constrição pelos desiguais.

Álvaro de Vita (1999, p. 50-51), citando o esboço desenvolvido pelo americano Mickey Kaus sobre igualdade explica o seguinte:

Calcula-se que, para fazer a participação dos 1% mais ricos na renda nacional dos Estados Unidos voltar aos níveis de 1977, seria preciso elevar a taxa efetiva de tributação sobre sua renda de 27% (em 1990) para 57%. A desigualdade de renda, no caso dos EUA, não aumentou somente por conta da política fiscal regressiva dos governos Reagan. A distribuição da renda pré-tributação está se tornando mais desigual, em benefício dos que se encontram entre os 10% a 30 % mais ricos na escala de renda.

Nesse passo, a tributação da grande fortuna e da concentração da renda parece revelar uma boa alternativa para implementar a Tese de Justiça de Rawls e, de certa

¹¹ IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO – PROGRESSIVIDADE – FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 29/2000 – LEI POSTERIOR. Surge legítima, sob o ângulo constitucional, lei a prever alíquotas diversas presentes imóveis residenciais e comerciais, uma vez editada após a Emenda Constitucional nº 29/2000. (RE 423768 / SP - SÃO PAULO, RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Julgamento: 01/12/2010, Órgão Julgador: Tribunal Pleno)

forma, o projeto constitucional no peculiar aspecto da diminuição das desigualdades sociais e graduação tributária conforme a capacidade pessoal econômica dos administrados. Ressalte-se, como foi mencionado na introdução dessa pesquisa, há previsão expressa do imposto sobre grandes fortunas na Constituição da República, com afetação dos seus resultados em projetos de erradicação da pobreza. Entretanto a União jamais exercitou essa competência tributária.

De igual sorte, a tese de Dworkin sobre o mercado de seguros que garantam as situações pessoais ou da sorte, cristalizado na figura do tributo, parece já presente no sistema tributário nacional. Porém, no que se refere a igualdade inicial de condições econômicas para a escolha daquilo que cada um julgue bem-estar, ainda é algo impossível de ser concretizado no Brasil, que historicamente é um país desigual, o que prejudica o “Leilão de Princípios”, alija a participação na escolha daquilo que é relevante para cada ator social e acaba conduzindo a legislação, e até decisões judiciais, a beneficiarem um sistema tributário que privilegia a concentração da renda e da riqueza.

Como a probabilidade de se efetivar políticas tributárias que consagrem a distribuição de renda e riqueza e graduem a capacidade contributiva de forma material é muito pequena, haja vista a acanhada participação política das classes menos abastadas, além do desconhecimento do sistema tributário, então o panorama é ainda mais pessimista. O projeto ontológico da Constituição de 1988 é bastante robusto no pertinente à dignidade da pessoa humana e à consagração da igualdade sob um enfoque de distribuir justiça através de instituições político/jurídicas que efetivem inclusão social. Ou seja, a Constituição não carece de elementos jurídicos capazes de promover a igualdade, o elemento que falta é a vontade política e mudança de postura em relação a efetivar-se a ideação do já existente projeto de justiça constante no Contrato Social Brasileiro.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após a realização do presente estudo, possível foi concluir que o Sistema Tributário Nacional contém muitos dos elementos dos conceitos de justiça explanados por Rawls e Dworkin, faltando, entretanto, implementação do projeto de justiça contido na Constituição.

O cenário que vemos no país é de um grande número de arrecadação de tributos, e em proporção é a insatisfação dos contribuintes com o retorno destes a sociedade. O desagrado se dá, pois, vemos que em comparação com outros países, o Brasil arrecada quantidades exorbitantes de tributos, das mais variadas espécies, e deixa de cumprir estruturas básicas de qualidade, como a saúde, educação e segurança pública.

A maior insatisfação dos brasileiros, contudo, não é o pouco retorno do Estado com seus principais deveres, mas sim a destinação que os administradores públicos dão ao dinheiro dos contribuintes e a forma como o sistema tributário não contempla a capacidade contributiva de forma material.

A crise de representação política verificada hoje no Brasil, aliada com o sustento de uma máquina política ineficiente e muito cara, demandam uma releitura da função do tributo, que originalmente se presta ao custeio da coisa pública, representada pelo retorno de bens sociais relevantes. Há no Brasil, como observado por Luiz Roberto Barroso (HAIDAR, 2008, p. 4):

[...] um déficit de legitimidade do processo político majoritário para atender algumas das grandes demandas da sociedade e, portanto, o Judiciário está suprindo este déficit. Mas não há democracia sem um Poder Legislativo atuante, dotado de credibilidade e com identificação com a sociedade civil.

Segundo John Rawls (2000, p. 4), “(...) a justiça nega que a perda da liberdade de alguns se justifique por um bem maior partilhado por outros. Não permite que os sacrifícios impostos a uns poucos tenham menos valor que o total maior das vantagens desfrutadas por muitos”. Assim, para a concretização de uma igualdade substancial entre contribuintes, aliado ao objetivo de retorno da exação fiscal em bens coletivos, o legislador em sua atividade deve observar um “mínimo de igualdade” sob duas perspectivas, conforme menciona José V. Casalta Nabais (1998, p. 436):

(I) o *mínimo de igualdade como ponto de partida*, que se mostra como a forma isonômica de concessão de oportunidades ou chances, à luz do grau de satisfação das necessidades primárias dos indivíduos (alimentação, vestuário, habitação, saúde etc.);

(II) o *mínimo de igualdade como ponto de chegada*, ou seja, a própria igualdade de resultados, dependente sobretudo da satisfação das mencionadas necessidades primárias.

Ocorre que, no Brasil, o poder legislativo representa de forma pífia a população, fato consolidado pela despreocupação com uma reforma tributária que desonere o trabalhador e propicie, em momento posterior, uma igualdade de recursos iniciais, conforme ensina a tese de Dworkin (1981, p. 283-345) (*equality of resources*), a qual possibilite uma efetiva participação política de todos sobre os elementos de bem-estar mais importantes para a população.

Destarte, parece que acaba tutela do judiciário efetivar algum tipo de justiça na seara fiscal, enquanto que seria dever legislativo a implementação do sistema tributário distributivo, já previsto na Carta de Outubro. Relegar-se exclusivamente ao

judiciário as expectativas da concretização de algum tipo de justiça fiscal, conforme já mencionado, não parece ser a alternativa mais democrática e apta a concretizar as demandas reais de bem-estar social, que são levadas a efeito mediante participação representativa verdadeira.

Dessa maneira, uma transfiguração prática da justiça distributiva tributária seria, no mínimo, a regulamentação do Imposto Sobre Grandes Fortunas (CRFB, art. 153, VII), que ainda carece de lei específica.

Outra alternativa de justiça distributiva seria aumentar o número de tributos vinculados, o que resultaria numa obrigatoriedade da gestão pública em usar o tributo arrecadado para determinado fim, de modo a coibir vantagens indevidas e a corrupção que tanto assola esse país. Nesse rumo, tributos progressivos e pessoais deveriam ser em maior número, pois tem o condão de garantir a capacidade contributiva, desonerando as menores rendas.

Em uma sociedade estruturada, aplicar princípios como forma de capitanear valores em uma estrutura básica de sociedade é de extrema valia, na medida em que, as instituições devem buscar uma distribuição equânime de direitos e deveres fundamentais, determinando a divisão das vantagens de cooperação social. Assim uma sociedade bem organizada promove o bem-estar de seus membros.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, F. M. **Modulação em matéria tributária**: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- ATALIBA, G. **Hipótese de incidência**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- BANDEIRA DE MELLO, C. A. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
- BECKER, A. A. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BRASIL. **Relatório anual do tesouro nacional – 2015**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2016. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/246449/RATN+Vers%C3%A3o+Final/a5b09e66-57ab-4a33-aef3-62d84dd606b9>>. Acesso em: 30 maio 2017.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. **Carga tributária no Brasil – 2014**: análise por tributo e bases de incidência. Brasília: CETAD, 2015. Disponível em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em: 1 maio 2016.
- CARRAZA, R. A. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- CARVALHO, P. B. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- COÊLHO, S. C. N. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- DUSSEL, H. Ética da libertação na idade da globalização e da exclusão. Petrópolis: Vozes, 2007.
- DWORKIN, R. **Law's empire**. London: Fontana, 1986.
- _____. **Levando os direitos a sério**. Tradução: Nelson Boeira. São Paulo: M. Fontes, 2002.
- _____. **O império do direito**. Tradução: Jefferson Luiz Camargo. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
- _____. **Uma questão de princípio**. Tradução: Luis Carlos Borges. 2. ed. São Paulo: M. Fontes, 2005.
- _____. What is equality? Part one: equality of welfare. **Philosophy and Public Affairs**, Princeton, NJ, v. 10, n. 3, p. 185-246, Sum. 1981.
- _____. What is equality? Part two: equality of resources. **Philosophy and Public Affairs**, Princeton, NJ, v. 10, n. 4, p. 283-345, Aut. 1981.
- GODOI, M. S. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.
- HABERMAS, J. Reconciliação através do uso público da razão: observações sobre o liberalismo político de John Rawls. Tradução: Otacílio Nunes Júnior. **Educação e Sociedade**, Campinas, v. 57, n. 57, p. 167, set./dez. 1996.
- HADAR, R. Anabolizante judicial: quando o legislativo vai mal, o judiciário toma conta – entrevista com o Prof. Luis Riberto Barroso. **Consultor Jurídico**, set. 2008. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2008-set-21/quando_legislativo_mal_judiciario_toma_conta?imprimir=1>. Acesso em: 30 abr. 2017.

IBGE. **Séries históricas e estatísticas**: carga tributária bruta. Disponível em: <<http://seriesestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?vcodigo=SCN49>>. Acesso em: 1 maio 2016.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (IBPT). **ICMS é tributo que mais contribui para cofres públicos**, jul. 2016. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2498/ICMS-e-tributo-que-mais-contribui-para-cofres-publicos>>. Acesso em: 25 maio 2017.

MEDINA, D. **A repercussão geral no supremo tribunal federal**. São Paulo: Saraiva, 2016. (Série IDP: Linha Pesquisa Acadêmica).

MEZZOMO, J. B. Cidadania fiscal: um projeto da SEFAZ-RS. **Sindifisco**, Porto Alegre, jul. 2013. Disponível em: <<http://goo.gl/Xsq4U>>. Acesso em: 25 maio 2017.

NABAIS, J. C. V. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

RAWLS, J. **Uma teoria da justiça**. Tradução: Almiro Piseta e Lenitan M. R. Esteves. São Paulo: M. Fontes, 2000.

_____. **Justiça e democracia**. Tradução: Irene A. Paternot. São Paulo: M. Fontes, 2000.

SAINZ DE BUJANDA, F. **Hacienda y derecho**. Madri: Instituto de Estudios Políticos, 1963. v. 34.

SILVA, D. P. **Vocabulário jurídico**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. v. 3.

_____. **Vocabulário jurídico**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. v. 3.

VIEIRA, J. R. **A regra matriz de incidência o IPI**. Curitiba: Juruá, 1993.

VITA, Á. **A justiça igualitária e seus críticos**. 1988. Tese (Doutorado em Ciência Política) – Departamento de Ciência Política da Faculdade de Filosofia e Ciências Humanas da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1998.

_____. Justiça distributiva: a crítica de Sen a Rawls. **Dados**, Rio de Janeiro, v. 42, n. 3, p. 471-96, 1999.

_____. Uma concepção liberal-igualitária de justiça distributiva. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, São Paulo, v. 14, n. 39, p. 41-59, fev. 1999.