

# JUSTIÇA TRIBUTÁRIA NA EMENDA CONSTITUCIONAL 132/2023: INTERPRETAÇÃO DO ART. 145, §3º À LUZ DAS TEORIAS DE JUSTIÇA DE JOHN RAWLS E RONALD DWORKIN

Lucas Ravaglio Scot<sup>1</sup>

Thais Savedra de Andrade<sup>2</sup>

## RESUMO

A Emenda Constitucional nº 132/2023 introduziu expressamente o princípio da justiça tributária no §3º do art. 145 da Constituição Federal, marcando uma mudança significativa na estrutura normativa do sistema tributário brasileiro. Este estudo busca interpretar tal princípio à luz das teorias de justiça de John Rawls e Ronald Dworkin, com o objetivo de avaliar sua compatibilidade com os ideais de equidade e redistribuição de recursos. A hipótese central propõe que a justiça tributária previsto no §3º do art. 145 da Constituição deve ser interpretada como uma releitura das teorias de justiça rawlsiana e dworkiana, orientada à promoção da equidade material e da função redistributiva do Estado. A pesquisa adota metodologia exploratório-descritiva, com base em revisão bibliográfica e análise da legislação vigente, especialmente da PEC 45/2019. Constatou-se que, embora a reforma avance em aspectos de justiça formal, como simplificação e neutralidade, ainda é limitada do ponto de vista distributivo, por não contemplar adequadamente a progressividade na tributação da renda e da riqueza. Como contribuição, o trabalho fornece fundamentos teóricos para a interpretação crítica do novo dispositivo constitucional e reforça a importância de políticas fiscais comprometidas com a redução das desigualdades. Entre as limitações, destaca-se a ausência de dados empíricos sobre os efeitos redistributivos da reforma. Sugere-se, para pesquisas futuras, a análise quantitativa dos impactos sociais e econômicos decorrentes da implementação da EC 132/2023.

**Palavras-chave:** Justiça tributária. EC 132/2023. John Rawls. Ronald Dworkin. PEC 45/2019.

<sup>1</sup> Lucas Ravaglio Scot, graduado em Administração, pós-graduado em Engenharia de Negócios e aluno do 10º Período do Curso de Direito da FAE Centro Universitário. Bolsista do Programa de Apoio à Iniciação Científica (PAIC 2024-2025). *E-mail:* lucas.scot@mail.fae.edu.

<sup>2</sup> Doutora em Direito do Estado, com concentração em Direito Tributário, pela UFPR, Mestre em Direito pela Universidade Estadual do Norte do Paraná (UENP), campus de Jacarezinho, com concentração em Filosofia do Direito e Antropologia Jurídica (bolsa da Fundação CAPES). Especialista em Direito tributário e Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito de Curitiba (UNICURITIBA), professora de Direito Tributário em graduação (FAE Centro Universitário) e pós-graduações. Advogada tributarista e sócia da MVS Advogados Associados, em Curitiba/PR. Editora e Coordenadora da Revista Direito FAE - RDF. *E-mail:* thais.savedra@fae.edu

## INTRODUÇÃO

A Emenda Constitucional nº 132/2023 promoveu uma das reformas mais significativas do sistema tributário brasileiro desde a promulgação da Constituição Federal de 1988. Entre as inovações trazidas, destaca-se a introdução, no §3º do art. 145, do princípio da justiça tributária, ao lado dos princípios da simplicidade, da transparência, da cooperação e da defesa do meio ambiente. Essa positivação representa não apenas uma diretriz normativa, mas também uma convocação à reinterpretação das finalidades do sistema tributário, especialmente em um país marcado por desigualdades sociais e econômicas históricas.

O estudo se justifica pela relevância do tema no atual cenário de reconstrução institucional e de rediscussão sobre os impactos da reforma tributária, em especial com a positivação do princípio da justiça tributária. O problema de pesquisa que orienta este trabalho é: como pode ser interpretado o princípio da justiça tributária previsto no §3º do art. 145 da Constituição Federal a partir da ótica de justiça de John Rawls (1971) e Ronald Dworkin (2014).

Como hipótese, parte-se do princípio que a justiça tributária previsto no §3º do art. 145 da Constituição deve ser interpretado como uma releitura das teorias de justiça rawlsiana e dworkiana, orientada à promoção da equidade material e da função redistributiva do Estado.

O objetivo geral do trabalho é examinar o princípio da justiça tributária à luz da teoria de justiça de Rawls e Dworkin e da proposta de reforma tributária instituída pela Emenda Constitucional nº 132/2023. Os objetivos específicos são: a) apresentar os fundamentos teóricos da justiça em Rawls e Dworkin; b) Verificar a compatibilidade entre os princípios normativos da reforma tributária brasileira e os critérios de justiça distributiva estabelecidos por Rawls (1971) e Dworkin (2014).

Foi utilizada para este fim a metodologia exploratória-descritiva. Esta metodologia proporciona uma exploração do tema ainda pouco debatido dentro do direito tributário brasileiro, aliado a uma visão abrangente e fundamentada da legislação. Para isso, utilizou-se revisão bibliográfica e análise da legislação vigente para investigar o tema da justiça tributária. O estudo se apoia em referenciais teóricos de John Rawls (1971) e Ronald Dworkin (2014), buscando uma interpretação do princípio da justiça tributária sob a perspectiva da equidade e da redistribuição de recursos. A escolha desses autores se dá, pois, suas teorias de justiça desenvolvidas no século XX podem ajudar a integrar o conceito de justiça tributária ao novo cenário normativo, conforme estabelecido pela Emenda Constitucional nº 132/2023. Para análise da PEC 45/2019, relacionou-se a justificativa da proposta com as ideias dos autores. O desenvolvimento do artigo proporcionará subsídios teóricos e críticos à interpretação do novo dispositivo constitucional, especialmente quanto aos seus impactos na prática tributária e na relação entre Estado e contribuinte.

## 1 OS FUNDAMENTOS TEÓRICOS DE JUSTIÇA EM RAWLS E DWORKIN

A justiça é um dos valores e princípios mais almejados e debatidos ao longo da história pela sociedade, na busca de um ideal que oriente a convivência social e as organizações institucionais. Dentro do Estado Democrático de Direito ela assume um papel balizador nas definições das políticas públicas e nas normas e legislações vigentes.

Assim, o sistema tributário se destaca como um importante instrumento de financiamento das políticas públicas, redistribuição de recursos e promoção da justiça social. No cenário nacional, a justiça tributária era tradicionalmente vinculada ao princípio da capacidade contributiva, por instituir que “cada qual deve pagar impostos de conformidade com o montante de sua renda, desde que este ultrapasse o mínimo existencial e não deva ser empregado para obrigações privadas inevitáveis” (Tipke, 2012, p. 13)<sup>3</sup>. Somente a partir da promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023 que o princípio da justiça tributária foi expressamente disposto no texto constitucional no artigo 145, § 3º da Constituição Federal de 1988<sup>4</sup>: “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos [...] § 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente”.

Para compreensão do alcance normativo e político do princípio da justiça tributária, contudo, é necessário um retorno à filosofia política, na busca de delimitar o próprio conceito de justiça e sua relação com a tributação, visto que o assunto já é tratado por alguns autores, conforme aponta Thaís Savedra de Andrade (2024, p. 202)<sup>5</sup>.

Num âmbito mais amplo, da vida na Polis, ou ordem social, a justiça é dividida de acordo com as honras e méritos de cada indivíduo, seria a chamada Justiça Distributiva, tema que tanto ocupa um lugar de ressignificação nas Modernas Teorias de Justiça, principalmente as estadunidenses, como as de DWORKIN e RAWLS.

Deste modo, o presente artigo toma como base teórica as contribuições de John Rawls (1971) e Ronald Dworkin (2014), visto que ambos os autores visam construir paradigmas normativos que buscam garantir uma distribuição equitativa dos recursos e oportunidades, observa-se que mesmo que os autores busquem estabelecer as bases para uma sociedade justa, seus fundamentos teóricos são distintos. Por um lado, Rawls

---

<sup>3</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos Contribuintes*. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed. 2012, p. 13.

<sup>4</sup> BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

<sup>5</sup> SAVEDRA DE ANDRADE, T. *Teoria das ficções tributárias necessárias, com especial consideração das obras de Kelsen, Fuller e Ross*. Curitiba: Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Paraná, 2024, p. 202.

(1971) parte do pressuposto do véu da ignorância, ou seja, um experimento mental no qual os indivíduos desconhecendo sua posição social, características pessoais e talentos, escolhem os princípios de justiça de maneira imparcial e neutra para a estrutura social. Tal abordagem adota dois princípios principais, sendo eles o princípio da liberdade igual e o princípio da diferença, que permite que as desigualdades ocorram apenas se houver benefício dos membros menos favorecidos socialmente.

Por outro lado, Dworkin (2014) está focado na igualdade de recursos, se utilizando de um conceito de leilão hipotético de princípios ilustrando como a distribuição inicial de recursos deve ser justa, argumentando que se todos possuem os mesmos recursos iniciais, qualquer desigualdade posterior seria o resultado das escolhas individuais e não das circunstâncias desfavoráveis. Assim, para o autor, é necessário compensar fatores externos como talentos ou deficiências, através de um sistema de seguro hipotético que justifica a redistribuição por meio da tributação. Deste modo, apesar das diferenças nas formas de distribuição dos recursos, elas são complementares, o que permite uma leitura a partir do sistema tributário e consequentemente da justiça tributária e o papel redistributivo do Estado.

## 1.1 A TEORIA DE JUSTIÇA DE JOHN RAWLS

Na busca de traçar bases do liberalismo igualitário, John Rawls escreveu em 1971 a obra *“The Theory of Justice”*, que constitui um marco filosófico-político contemporâneo, passando a influenciar os discursos normativos sobre política e instituições públicas. Na obra, ele busca responder como estruturar uma sociedade justa, criticando o utilitarismo e buscando compatibilizar o respeito ao indivíduo com a necessidade de redistribuição, propondo bases institucionais guiados por princípios equitativos. Sua proposta de justiça se baseia em dois princípios, a liberdade igual e o segundo que se divide em dois componentes, sendo eles a igualdade equitativa de oportunidades e o princípio da diferença.

Estes dois princípios estabelecem em suma o seguinte: por um lado, é exigida uma igualdade radical na atribuição entre os indivíduos de direitos e deveres básicos ou fundamentais (primeiro princípio); por outro lado, considera-se que as desigualdades socioeconômicas entre os indivíduos somente são justas de for garantida uma igualdade equitativa de oportunidades, e as desigualdades resultarem em benefícios para todos os indivíduos; em especial para os menos favorecidos da sociedade, ou seja, não há injustiça nos maiores benefícios de alguns somente se a situação dos menos afortunados também melhorar com tal desigualdade (segundo princípio).

Na verdade, estes princípios partem de uma idéia mais geral segundo a qual todos os valores sociais - liberdades básicas, oportunidades, renda, riqueza, bases sociais da autoestima individual - devem ser distribuídos igualitariamente, a não ser que uma distribuição desigual de um ou de todos estes valores traga vantagens para todos (Godoi, 1999, p. 45)<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Justiça, igualdade e direito tributário. São Paulo: Dialética, 1999. p. 45

O princípio da liberdade igual garante a todos os cidadãos da sociedade direitos e liberdades fundamentais (liberdade política, de expressão, de associação, de consciência, de propriedade e de não sofrer coerções físicas ou psicológicas, dentre outras) na mesma medida, “como consequência, estes bens sociais primários devem ser divididos de forma que for distribuído a um indivíduo seja compatível com uma igual distribuição cabível a todos os demais” (Godoi, 1999, p. 47)<sup>7</sup>. Ressalta-se que para o autor, este princípio possui preferência ante quaisquer outros, podendo apenas ser restringida em nome da proteção de outra liberdade igualmente fundamental.

Já o segundo princípio se divide em dois componentes, sendo o primeiro deles a igualdade equitativa de oportunidades, que busca que todos tenham acesso igual às posições sociais e econômicas vantajosas, ou seja, “a igualdade equitativa não permite que a posição socioeconômica do indivíduo interfira de forma determinante no sucesso ou não dos indivíduos na implementação de seus talentos” (Godoi, 1999, p. 53)<sup>8</sup>.

O enunciado básico do princípio da diferença (“*the difference principle*”) é o seguinte: supondo-se uma estrutura social em que vigora o princípio da liberdade igual (primeiro princípio de justiça de RAWLS) e o princípio da igualdade equitativa de oportunidades, as maiores expectativas (quanto ao rol de bens sociais primários) daqueles indivíduos que estão em melhor situação são justas se, e somente se, funcionam como parte de um esquema que melhora também as expectativas dos indivíduos menos favorecidos da sociedade. Assim, a idéia é a de que a desigualdade que beneficia os mais favorecidos deve também, necessariamente, beneficiar os menos favorecidos. Caso contrário, os termos da convivência social não podem ser tidos como aceitáveis na situação da posição original, pois à medida que a desigualdade aumentasse estar-se-ia exigindo dos menos favorecidos que contribuíssem para o bem comum com a sua própria desgraça - e isso não é aceitável do ponto de vista de um sujeito racional que, na posição original, estivesse em posição paritária e equitativa com os demais indivíduos da sociedade (Godoi, 1999, p. 54)<sup>9</sup>

A partir desses princípios decorre a concepção geral de justiça para Rawls, pois “todos os bens sociais primários – liberdade e oportunidade, renda e riqueza, e as bases do autorrespeito – devem ser distribuídos igualmente, salvo se uma distribuição desigual de algum ou de todos esses bens oferecer vantagem aos menos favorecidos” (Rawls, 1971, p. 303)<sup>10</sup>. Assim, a estrutura institucional do Estado, deve ser arquitetada para o cumprimento desses dois princípios, promovendo uma articulação equilibrada entre a igualdade e a liberdade.

<sup>7</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Justiça, igualdade e direito tributário. São Paulo: Dialética, 1999. p. 47.

<sup>8</sup> GODOI, id. p. 53.

<sup>9</sup> GODOI, id. p. 54.

<sup>10</sup> RAWLS, John. *A Theory of Justice*. Cambridge: Harvard University Press, 1971. p. 303.

As repercussões da teoria da justiça de John Rawls sobre o campo da tributação são enormes. Talvez o principal tema envolvido seja o da defesa da tributação progressiva sobre a renda. A progressividade da tributação sobre a renda é um problema apenas jurídico? Sua legitimidade se esgota com a autorização constitucional e a previsão legal? Existe justificção moral para o imposto progressivo sobre a renda? Não seria moralmente preferível a tributação proporcional? A incidência progressiva não cria um problema de discriminação ilícita na distribuição do ônus tributário? Seria a incidência progressiva uma “penalidade” aos que mais ganham? Quais os limites para essa progressividade sobre a renda? (Campos, 2025, p. 12)<sup>11</sup>

Por fim, conforme Marciano Seabra de Godoi (1999, p. 63), Rawls faz uma identificação entre a tríade liberdade, igualdade e fraternidade, com os aspectos da sua teoria, sendo “a liberdade corresponde ao primeiro princípio de justiça proposto, a igualdade corresponderia ao princípio da igualdade equitativa de oportunidades e a fraternidade corresponderia ao princípio da diferença”<sup>12</sup>.

## 1.2 A TEORIA DE JUSTIÇA DE RONALD DWORKIN

Inicialmente vale destacar que Dworkin faz uma distinção entre tratar as pessoas igualmente e tratar as pessoas como iguais, como bem relaciona Marciano Seabra de Godoi (1999, p. 86)<sup>13</sup>:

O ideal político da igualdade é tratar as pessoas como iguais, no sentido de que para a sociedade todos os indivíduos devem ter o mesmo valor intrínseco. Todavia, existem várias concepções de igualdade disputando qual a melhor forma de realizar aquele ideal político. Assim, há os que defendem que os indivíduos são tratados como iguais quando sua renda é igual, há os que defendem (contrariamente aos primeiros) que indivíduos são tratados como iguais quando seu bem-estar é igual, ou quando sua felicidade é igual, e assim por diante. DWORKIN se dispõe, pois, a examinar qual seria a melhor concepção de igualdade, no sentido de que melhor realiza o ideal de tratar os cidadãos como iguais.

Os estudos de Dworkin examinam a diferença das teorias gerais sobre a igualdade distributiva, sendo elas a igualdade de bem-estar e a igualdade de recursos. Sendo que a primeira sustenta que para tratar os cidadãos como iguais, é necessário um esquema distributivo de dinheiro, riqueza e recursos entre os indivíduos de forma que se tornem uniformes em bem-estar.<sup>14</sup>

---

<sup>11</sup> CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Hermenêutica Jurídica e Filosofia Política: interpretação de questões políticas fundamentais*. Revista de Direito Administrativo, Infraestrutura, Regulação e Compliance. n. 33. ano 9. p. 125-156. São Paulo: Ed. RT, abr./jun. 2025. p. 12.

<sup>12</sup> GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 63.

<sup>13</sup> GODOI, *id.* p. 86.

<sup>14</sup> GODOI, *id.* p. 86.

Deste modo, conforme propõe Marciano Seabra de Godoi (1999, p. 87)<sup>15</sup>:

A conclusão é, pois, a de que, se quisermos tratar genuinamente as pessoas como iguais, devemos propiciar que suas vidas sejam igualmente desejáveis, ou ao mesmo propiciar os meios ou recursos para tanto. Assim, o que importa para esta concepção é tornar igual o grau de bem-estar de cada um, e não a conta bancária ou o número de bens duráveis de consumo possuídos pelas pessoas.

Já a igualdade de recursos, busca defender que a justiça distributiva garanta que todos os indivíduos tenham inicialmente os mesmos recursos de forma justa. Assim, como os recursos iniciais foram os mesmos no início, qualquer desigualdade que surja após, será fruto das escolhas individuais de cada um, e não de uma desigualdade estrutural, visto que cada indivíduo possui habilidades ou talentos diferentes.

Para ele, há uma distinção entre as escolhas individuais e as circunstâncias, conforme Godoi (1999, p. 93)<sup>16</sup>:

A primeira diferenciação é feita entre uma pessoa e suas circunstâncias. A pessoa é vista pela igualdade de recursos como inseparável das crenças, preferências, ambições e atitudes que definem como é para tal pessoa uma vida desejável e de sucesso. As circunstâncias da pessoa são compreendidas como as características físicas e mentais que propiciam os meios ou os impedimentos para se atingir aquela vida desejada ou de sucesso.

Deste modo, para o Dworkin, a justiça através da igualdade de recursos está relacionada diretamente com as competências, capacidades e o esforço de cada indivíduo, visto que todos possuem as mesmas condições iniciais, não sendo distorcida por vantagens ou desvantagens que vêm das condições sociais.

Neste diapasão, esclarece Bernardo Schimidt Penn (2016, p. 4)<sup>17</sup>:

DWORKIN chega a propor que o Estado de Direito que ele defende enriquece a democracia ao acrescentar o que ele chama 'fórum do princípio', que confirmará que a justiça é uma questão de direito individual e não isoladamente do bem público. Sustenta que "os tribunais devem tomar decisões de princípio e não de política".

Para que essa igualdade distributiva seja realizada, é necessário um leilão inicial, um modelo teórico de distribuição justa, no qual todos os indivíduos começam com os mesmos recursos financeiros, para aquisição de demais recursos, conforme a suas

---

<sup>15</sup> GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 87.

<sup>16</sup> GODOI, *id.* p. 93.

<sup>17</sup> PENN, Bernardo Schimidt. Levando o princípio a sério - Uma análise do princípio em Ronald Dworkin e seu uso indiscriminado no Brasil. *Revista de Direito Privado* | vol. 71/2016 | p. 51 - 76 | Nov / 2016 | DTR\2016\24384. p. 4.

próprias demandas, visto que cada indivíduo possui talentos e necessidades diferentes. Através desse leilão “ninguém vai querer trocar seu pacote de recursos pelo pacote de qualquer outra pessoa, pois, caso o quisesse, poderia ter adquirido esse outro pacote em lugar do seu” (Dworkin, 2014, p. 544).<sup>18</sup> Deste modo, as desigualdades que surjam após o leilão são consideradas justas, pois são resultado das escolhas individuais.

A fim de garantir que o sistema seja justo, ele é confirmado pelo teste da inveja, que “deve, pois, ser aplicado diacronicamente, no sentido de que ninguém deve invejar o quinhão de recursos disponíveis aliado à ocupação de outrem ao longo de toda a vida, nada obstante possa haver inveja em relação ao quinhão de recursos de cada um num dado momento da vida.” (Godoi, 1999, p. 95)<sup>19</sup>

Entretanto, ao final do leilão, os indivíduos iniciam as suas vidas financeiras e econômicas, obtendo assim resultados diferentes, onde uns terão mais habilidades de obter retornos maiores dos recursos adquiridos no leilão e outros poderão descobrir que os resultados não retornam como o esperado, e assim o teste da inveja deixa de funcionar como devia (Dworkin, 2014).<sup>20</sup>

Isso, contudo, nada tem a ver com a posição segundo a qual quando os indivíduos começam em igualdade de posições e não ocorrem fraudes no decorrer do processo de trocas, a prosperidade de um nunca afeta negativamente os outros (Godoi, 1999, p. 95)<sup>21</sup>.

Além do leilão inicial, Dworkin propõe um sistema de seguros, a fim de compensar eventuais defeitos físicos ou mentais dos indivíduos (*handcaps*):

O instituto do seguro, se disponível, propicia uma ligação entre a sorte bruta e a sorte escolhida, na medida em que a pessoa pode escolher fazer um seguro contra uma fatalidade. Se a fatalidade se concretiza e o indivíduo tem seguro, então sua sorte escolhida foi melhor do que a sorte escolhida de quem não comprou o seguro e sofreu a fatalidade, apesar de em ambos os casos a sorte bruta ter sido a mesma.

Esta característica do mercado de seguros é relevante pois é a partir dessa perspectiva que a igualdade de recursos proposta por DWORKIN justifica a transferência de recursos decorrente de defeitos físicos e mentais dos indivíduos (*“handcaps”*).

Assim, DWORKIN propõe que o leilão inicial dos imigrantes imaginários seja complementado por um mercado hipotético de seguro, em que os imigrantes pagam prêmios que serão revertidos no futuro em benefício daqueles indivíduos que vierem a desenvolver em suas vidas concretas os defeitos físicos e mentais “segurados” ou “cobertos” (Godoi, 1999, 94)<sup>22</sup>.

<sup>18</sup> DWORKIN, Ronald. A raposa e o porco-espinho: Justiça e Valor. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2014. p. 544.

<sup>19</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Justiça, igualdade e direito tributário. São Paulo: Dialética, 1999.p. 95.

<sup>20</sup> DWORKIN, Ronald. A raposa e o porco-espinho: Justiça e Valor. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2014. p. 546.

<sup>21</sup> GODOI, *Op. Cit.* p. 95.

<sup>22</sup> GODOI, *id.* p. 94.

Dworkin (2014, p. 552) ainda complementa a importância da atuação do governo no fornecimento do seguro, visto que “uma vez que os programas identificados pelo esquema refletem pressupostos razoáveis acerca das preferências gerais da comunidade no que se refere aos riscos e ao seguro, o governo que não os fornecesse estaria faltando com suas responsabilidades econômicas.”<sup>23</sup>

É importante salientar que ainda que “a abordagem de Dworkin seja eminentemente especulativa e forneça muito mais uma filosofia da tributação do que uma teoria da tributação” (Godoi, 1999, p. 86) ela de fundamental relevância para os estudos acerca do assunto na perspectiva atual, pois dentro do sistema tributário, Dworkin propõe que é necessário transformar essa estrutura hipotética em um esquema de tributação, “baseando as exigências de tributos dos contribuintes na quantidade de prêmio exigida, para então redistribuir os tributos pagando, àqueles que não tiveram efetivamente habilidade para auferir a renda equivalente à cobertura dados os seus talentos reduzidos” (Godoi, 1999, p. 96)<sup>24</sup>.

Deste modo, complementa Godoi (1999) que a partir daí vêm a ideia de progressividade dos impostos existentes na sociedade atual, ou seja, a justiça tributária se dá pelo ajuste da correção das desigualdades sociais, ou seja, através da instituição de tributos progressivos, e que levem em conta a capacidade contributiva.

### 1.3 A COMPARAÇÃO DAS TEORIAS DE DWORWIN E DE RAWLS

Em sua obra *Justiça, “Igualdade e Direito Tributário”*, Marciano Seabra de Godoi (1999), traz uma comparação entre as teorias de John Rawls e Ronald Dworkin, que abordaremos de maneira sintetizada.<sup>25</sup>

Para Rawls (1971), a teoria de justiça está estruturada em torno da sociedade, abrangendo as instituições políticas e a organização social em larga escala, já para Dworkin (2014) ela se estrutura na relação entre indivíduos no que concerne à distribuição dos recursos privados.

Ambos os autores criticam o utilitarismo<sup>26</sup>, através da proposta de modelos normativos alternativos baseados na igualdade, assim rejeitando o critério de justiça

---

<sup>23</sup> DWORWIN, Ronald. *A raposa e o porco-espinho: Justiça e Valor*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2014. p. 552.

<sup>24</sup> GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 86 – 96.

<sup>25</sup> GODOI, *Id.* p. 99-101.

<sup>26</sup> Conforme conceituado por John Stuart Mill, o utilitarismo postula a maximização do bem-estar geral. Nesse sentido, o bem-estar da sociedade sobrepõe ao bem-estar individual. Assim, a ideia central do utilitarismo é que as ações moralmente corretas são aquelas que geram maior benefício para o maior número de pessoas, mesmo que implique em sacrifício de interesses e do bem-estar individual.

realizado através da maximização da utilidade. Neste sentido, o primeiro princípio de justiça de Rawls (1971), que busca garantir as liberdades básicas igualmente a todos, equivale com o pensamento de Dworkin (2014) do leilão hipotético em igualdade de condições, os quais todos possuem acesso igual aos recursos iniciais, assim, ambos concordam que é necessário um ponto de partida igualitário para todos.

Além disso, ambos os autores observam a necessidade de correção das desigualdades geradas por fatores externos, sendo que para Rawls (1971), na busca de corrigir as desigualdades sociais (raça ou classe), é preciso uma igualdade de oportunidades. Já Dworkin (2014) propõe um mercado hipotético de seguros a fim de compensar as diferenças de talento e desigualdade de origem (*handicaps*).

Há uma crítica de Dworkin (2014) ao princípio da diferença de Rawls (1971), por considerá-lo insensível e arbitrário às individualidades. Entretanto, essa crítica pode ser relativizada, quando comparados o mercado de seguros de Dworkin à igualdade equitativa de oportunidade de Rawls, que reconhece as condições individuais, não apenas a sociedade.

Por fim, o autor reconhece que “de todo modo, é inegável que a teoria de DWORGIN constitui um avanço em relação à discussão da igualdade vis-à-vis as condições individuais em termos de personalidade, ambição, preferência quanto a determinado modo de vida etc” (Godoi, 1999, p. 100)<sup>27</sup>.

A fim de melhor ilustrar os pontos de convergência e divergência das teorias de justiça de John Rawls (1971) e Ronald Dworkin (2014), fizemos uma tabela comparativa.

TABELA 1 – Convergências e Divergências entre RAWLS e DWORGIN continua

Aspecto	Rawls	Dworkin	Tipo
<b>Crítica ao utilitarismo</b>	Rejeita o utilitarismo	Rejeita o utilitarismo	Convergência
<b>Igualdade nas condições iniciais</b>	Defende condições iniciais iguais por meio da estrutura institucional	Defende um leilão inicial com igualdade de recursos	Convergência
<b>Reconhecimento de desigualdades naturais como injustas</b>	Aceita a necessidade de corrigir desigualdades naturais	Compensa desigualdades naturais por meio de seguro hipotético	Convergência
<b>Importância da liberdade individual</b>	Valoriza a liberdade como direito básico	Valoriza a liberdade individual e autonomia	Convergência
<b>Distinção entre igualdade de recursos e bem-estar</b>	Evita equiparar justiça com bem-estar	Evita equiparar justiça com bem-estar	Convergência
<b>Âmbito da teoria</b>	Estrutura básica da sociedade (instituições, política)	Relações individuais (distribuição de recursos privados)	Divergência

<sup>27</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Justiça, igualdade e direito tributário. São Paulo: Dialética, 1999. p. 100.

TABELA 1 – Convergências e Divergências entre RAWLS e DWORKIN

conclusão

Aspecto	Rawls	Dworkin	Tipo
<b>Foco da igualdade</b>	Justiça entre classes sociais	Justiça pessoa por pessoa	Divergência
<b>Critério distributivo</b>	Princípio da diferença (melhoria dos menos favorecidos)	Igualdade de recursos e compensações via mercado de seguros hipotético	Divergência
<b>Consideração de preferências pessoais</b>	Pouco sensível às preferências e ambições individuais	Altamente sensível às escolhas, gostos e responsabilidades pessoais	Divergência
<b>Responsabilidade individual</b>	Marginal	Central (distingue escolhas de circunstâncias)	Divergência
<b>Crítica recebida</b>	Vista como 'macro' e genérica por Dworkin	Acusada de comparar elementos incomparáveis com a teoria de Rawls	Divergência
<b>Instrumentos de correção da desigualdade</b>	Igualdade equitativa de oportunidades + princípio da diferença	Seguro hipotético contra desvantagens + leilão inicial igualitário	Divergência

FONTE: Adaptado de Dworkin (2014) e Rawls (1971)

## 2 A PEC 45/2019 DO PONTO DE VISTA DO CONCEITO DE JUSTIÇA DE RAWLS E DWORKIN

A Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019, que desde a Constituição Federal de 1988 é uma das mais ambiciosas tentativas de reforma tributária para o sistema tributário nacional, visto adotar como inspiração o modelo de Imposto Sobre Valor Agregado utilizado em vários países, buscando promover maior neutralidade, simplicidade, transparência tributária e eficiência econômica, conforme dispõe o legislador nas justificativas da PEC.

Enquanto a maioria dos países tributa o consumo através de um único imposto não-cumulativo sobre o valor adicionado (IVA), o Brasil adota uma multiplicidade de impostos sobre a produção e o consumo de bens e serviços. Temos o Imposto municipal sobre Serviços (ISS), o Imposto estadual sobre a Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), o Imposto federal sobre Produtos Industrializados (IPI) e as Contribuições federais para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) (Brasil, 2019, p. 23-24)<sup>28</sup>.

<sup>28</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Emenda Constitucional nº 45**, de 03 de abril de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019. p. 23-24.

É possível avaliar em que medida a PEC 45/2019 pode ser considerada um avanço rumo a justiça tributária à luz das teorias de justiça distributiva de Rawls (1971) e Dworkin (2014), compreendendo que ela se trata de uma estrutura normativa que busca regulamentar e orientar a distribuição dos encargos fiscais entre os contribuintes e a sociedade.

John Rawls (1971) em sua teoria, ao considerar os princípios da justiça como equidade, dispõe que somente se justifica as desigualdades econômicas pelas instituições sociais se estas beneficiarem os menos favorecidos, implicando assim que o sistema tributário justo atue não apenas com neutralidade, mas com intencionalidade redistributiva, reduzindo as disparidades de oportunidades e recursos.

Enquanto para Dworkin (2014), na teoria da distribuição equitativa de recursos a justiça é baseada no modelo ideal de leilão hipotético, sendo que cada indivíduo é responsável pelas escolhas feitas com recursos iguais, assim, a tributação não deve implicar em assistencialismo ou paternalismo excessivo, visto que deve promover a compensação das desigualdades geradas por fatores externos.

O diálogo entre as teorias e a PEC 45/2019 ocorre quando esta propõe uma equidade estrutural no sistema tributário com a substituição dos tributos cumulativos (ISS, ICMS, IPI, PIS e Cofins), por tributos não cumulativos e de base ampla, com uma alíquota uniforme e com vedação a benefícios fiscais (IBS e CBS), contribuindo assim para a redução de distorções que penalizam os consumidores e produtores de maneira desigual, contribuindo para a neutralidade econômica.

No inciso VI estabelece-se que a alíquota do IBS será uniforme para todos os bens, serviços e direitos. Com a adoção de alíquota uniforme, garante-se a impossibilidade de captura do sistema tributário por interesses setoriais e eliminam-se as perversas consequências, em termos de contencioso e de custo de conformidade, dos sistemas de alíquotas múltiplas, além dos planejamentos tributários decorrentes da classificação dos bens ou serviços. Além disso, a alíquota uniforme garante transparência do tributo cobrado por cada ente federativo, permitindo o exercício da cidadania mediante a participação dos cidadãos na discussão sobre a carga tributária (Brasil, 2019, p. 47)<sup>29</sup>.

Essa uniformização da legislação, juntamente com a simplificação dos procedimentos administrativos estão alinhados com o ideal de Ronald Dworkin (2014) de igualdade no tratamento jurídico-tributário dos contribuintes, visto que a eliminação dos regimes especiais, contribuem para combater a guerra fiscal e os privilégios setoriais, que muitas vezes trazem injustiça para o sistema tributário brasileiro<sup>30</sup>.

<sup>29</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Emenda Constitucional nº 45**, de 03 de abril de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019. p. 47.

<sup>30</sup> Como mencionado no início desta justificativa, a presente Proposta de Emenda à Constituição tem como objetivo promover uma radical simplificação do sistema brasileiro de tributação de bens e

Entretanto, quando observado pelo ponto de vista da justiça distributiva material, a implementação da alíquota única para todos os bens e serviços, mesmo que promova a simplicidade e evite o contencioso quanto à classificação fiscal, pode ser considerada injusta, visto que os mais pobres terão que destinar uma maior parte da renda, se comparado com os mais ricos. Neste sentido, Rawls através do princípio da diferença estabelece que a estrutura tributária deveria possuir mecanismos que compensasse os impactos regressivos da tributação sobre o consumo.

Neste sentido, é positivo o dispositivo da PEC 45/2019 que dispõe sobre a devolução parcial do IBS para as famílias de baixa renda, através dos mecanismos de transferência de renda.

Por fim, o § 9º do art. 152-A excetua da vedação à concessão de isenções e benefícios fiscais a criação de um mecanismo voltado a devolver aos consumidores de baixa renda, através de instrumentos de transferência de renda, parcela do IBS pago em suas aquisições de bens e serviços. Na medida em que se propõe a adoção de uma alíquota uniforme para todos os bens e serviços, esse dispositivo visa melhorar o impacto distributivo da tributação do consumo, através de um mecanismo muito mais eficiente que a desoneração da cesta básica (Brasil, 2019, p. 49).<sup>31</sup>

Essa medida se aproxima das lógicas propostas pelos autores com relação a proteção aos menos favorecidos socialmente, bem como a lógica da justiça sem paternalismo, com a objetividade e parametrização para redistribuição dos recursos com base em dados de consumo e cadastros sociais.

Ademais, com a adoção do destino na repartição das receitas tributárias, fortalece-se a justiça interterritorial, visto que contribui para uma distribuição mais justa dos tributos arrecadados entre os entes federativos, com favorecimento das regiões que possuem maior demanda por serviços públicos ou maior concentração populacional, aspecto que é constantemente negligenciado dentro da estrutura tributária brasileira.

Através do § 4º do art. 152-A se evita a anomalia do sistema atual, em que o ICMS e o ISS são apurados e pagos por cada estabelecimento físico. No sistema proposto, a despeito de a escrituração ser realizada por estabelecimento para fins de repartição das receitas entre os entes federativos, o contribuinte apura e paga o imposto de forma centralizada, consolidando os débitos e créditos de seus vários estabelecimentos no país, independentemente de sua localização (Brasil, 2019, p. 48).<sup>32</sup>

---

serviços, cujas distorções resultam em iniquidades e, principalmente, em uma enorme redução da produtividade e do potencial de crescimento do Brasil.

<sup>31</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Emenda Constitucional nº 45**, de 03 de abril de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019. p. 49.

<sup>32</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Emenda Constitucional nº 45**, de 03 de abril de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019. p. 48.

Porém, por não contemplar medidas relacionadas à tributação progressiva do patrimônio, da renda ou das grandes fortunas, o alcance redistributivo fica limitado. Algo que é desfavorável pelo prisma das teorias dos autores, visto que é necessária uma estrutura que assegure oportunidades equitativas de acesso a bens sociais primários, e que não seja apenas neutra quanto a forma de arrecadação. Um sistema tributário que se baseia no consumo, por mais que seja eficiente, tem potencial para reforçar as desigualdades se não forem acompanhadas de políticas redistributivas robustas.

Deste modo, o Projeto de Emenda à Constituição 45/2019, busca promover avanços em termos de eficiência e justiça formal, dialogando parcialmente com o princípio da diferença de Rawls (1971) e com a ideia de igualdade de tratamento de Dworkin (2014). Assim, a PEC pode ser considerada um grande passo rumo a um sistema tributário nacional mais justo, porém incompleto do ponto de vista da justiça distributiva concebida por Rawls e Dworkin.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A justiça tributária possui um papel relevante dentro do debate da função redistributiva do Estado, especialmente em sociedades e países com grandes desigualdades sociais como a brasileira. A partir da Emenda Constitucional nº 132/2023, que introduziu no sistema tributário nacional o princípio da justiça tributária, observa-se uma busca de reestruturação normativa orientada por diversos princípios, porém limitada até o presente momento nos tributos de consumo.

O presente estudo buscou demonstrar que as teorias de John Rawls (1971) e Ronald Dworkin (2014) possuem fundamentos teóricos relevantes para avaliar a eficácia e a legitimidade da reforma tributária sob o olhar da justiça distributiva. Rawls (1971) com a proposta do princípio da liberdade igual, da igualdade equitativa de oportunidades e do princípio da diferença, defende que as instituições sociais corrijam as desigualdades sociais de origem e promovam os benefícios efetivos aos menos favorecidos. Já Dworkin, através da igualdade de recursos e a responsabilidade individual, sustenta que os esquemas institucionais precisam combinar a imparcialidade no ponto de partida, ou seja, condições iguais, e compensações objetivas frente as desvantagens estruturais da sociedade. É importante ressaltar que não se pode integralmente uma teoria de justiça estadunidense, como a apresentada pelos autores, ser utilizada no Brasil, sendo necessário uma adaptação à realidade brasileira.

A análise do Projeto de Emenda à Constituição 45/2019 e da Emenda Constitucional nº 132/2023 revela alguns avanços em termos de justiça formal, a partir

da adoção de tributos pelo consumo não cumulativos, uniformização de alíquotas, racionalização da estrutura tributária e a previsão dos mecanismos de devolução dos tributos aos contribuintes de baixa renda (*cashback*). Entretanto, essas medidas ainda são insuficientes do ponto de vista da justiça distributiva material, vez que não contempla de maneira robusta a tributação progressiva do patrimônio, da renda ou das grandes riquezas, que são aspectos relevantes para buscar uma justiça tributária robusta e diminuição das desigualdades estruturais.

Ademais, apesar dos elementos que aproximam da concepção de justiça tributária, a devolução dos tributos aos contribuintes de baixa renda e a tributação no destino dependerão de um desenho infraconstitucional, o que pode gerar impactos negativos futuros.

Deste modo, conclui-se que a reforma tributária trouxe em suas bases um esboço de justiça tributária quando observada pela ótica de Rawls (1971) e Dworkin (2014), mas que ainda carece de mecanismos e mudanças para uma efetiva justiça social.

## REFERÊNCIAS

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

BRASIL. **Projeto de Emenda Constitucional (PEC) nº 45, de 03 de abril de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília: Câmara dos Deputados, 2023.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Hermenêutica Jurídica e Filosofia Política: interpretação de questões políticas fundamentais. **Revista de Direito Administrativo, Infraestrutura, Regulação e Compliance**, São Paulo, n. 33, p. 125-156, 2025.

DWORKIN, Ronald. **A raposa e o porco-espinho**: Justiça e Valor. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2014.

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

PENN, Bernardo Schmidt. Levando o princípio a sério - Uma análise do princípio em Ronald Dworkin e seu uso indiscriminado no Brasil. **Revista de Direito Privado**, São Paulo, v. 17, n. 71, p. 51 – 76, 2016.

RAWLS, John. **A Theory of Justice**. Cambridge: Harvard University Press, 1971.

SAVEDRA DE ANDRADE, Thais. **Teoria das ficções tributárias necessárias, com com especial consideração das obras de Kelsen, Fuller e Ross**. 2024. 346f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2024.

SIMÕES, Mauro Cardoso. John Stuart Mill: utilitarismo e liberalismo. **Veritas**, Porto Alegre, v. 58, n. 1, p. 174–189, 2013. DOI: 10.15448/1984-6746.2013.1.12909. Disponível em: <https://pucrs.emnuvens.com.br/veritas/article/view/12909>. Acesso em: 2 set. 2025.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos Contribuintes**. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed. 2012.