

## **A teoria de John Rawls no Direito Tributário Brasileiro: uma análise do conceito de Justiça na Tributação Brasileira**

### **The theory of John Rawls in the Brazilian Tributary Law: an analysis about the concept of Justice in Brazilian Taxation**

DOI:10.34117/bjdv7n6-169

Recebimento dos originais: 09/05/2021

Aceitação para publicação: 09/06/2021

#### **Gabriel de Souza Rosas**

Graduando do Curso de Bacharelado em Direito  
Instituição: Centro Universitário do Estado do Pará – CESUPA  
Endereço: Av Alcindo Cacela, 980 – CEP 66.065-217  
E-mail: gabrielsrosas10@gmail.com

#### **Andréa Cristina Marques de Araújo**

Doutora em Ciência da Informação pela Universidade Fernando Pessoa (Porto-Portugal).  
Mestre em Ciência da Computação pela Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC  
Instituição: Centro Universitário do Estado do Pará – CESUPA  
Endereço: Av Alcindo Cacela, 980 – CEP 66.065-217  
E-mail: andreacristinamaraujo@gmail.com

#### **RESUMO**

O presente artigo tem por finalidade compreender o Direito Tributário com foco no Desenvolvimento Social e Econômico, propondo um ideal de Justiça Tributária, o qual esteja em sintonia com a Liberdade Econômica, bem como com a necessidade de Igualdade Material no Brasil. E isso, por meio de uma metodologia exploratória através de revisão bibliográfica, foi feita uma análise Constitucional, Princioplógica e Jurisprudencial, a fim de um aperfeiçoamento nas relações jurídicas tributárias, especialmente no momento que se aspira uma Reforma Tributária. Aqui, o ideal de Justiça Distributiva será abordado, essa concepção é originada no pensamento político, onde diversas teorias filosóficas buscam um sentido de justiça coerente com o contrato social que regerá a sociedade. Essa discussão, perpassa por responder qual teoria da justiça é mais capaz de alcançar a ideia de justa tributação. Ressaltando, como a atual estrutura tributária se concentra em bens e serviços, gerando maiores efeitos sobre determinadas camadas sociais. Fazendo assim, ser mais do que urgente a reformulação dos ideais e da estrutura normativa, isso à luz dos princípios tributários e constitucionais fundantes da ordem jurídica.

**Palavras-Chave:** Direito Tributário, Justiça Igualdade, Reforma Tributária, Justiça.

#### **ABSTRACT**

This article has the purpose of understanding the tributary law in the focus of social and economic development, proposing an ideal of Tributary Justice, which be in syntony with Economic Liberty, as well as with the necessity of Material Equality in Brazil. This through, an exploratory methodology and a literature review of a Constitucional, Princioplological, and Jurisprudential analysis, to improve the tax legal relationship,

especially in the moment of aspiration for a tributary reform. Here the ideal of distributive justice will be studied, this conception originated in political thinking, where many philosophical theories seek one sense of coherent justice with the social contract that rules society. The debate goes through finding the justice theory more capable to reach the idea of fair taxation. Standing out, the actual tributary structure is concentrated in assets and services, which causes bigger impacts on determining social layers. So, is urgent reform ideas and normative structure, according to the tributary and constitutional principles, bases for juridic order.

**Keywords:** Tributary Law, Justice, Equality, Tributary Reform, Justice.

## 1 INTRODUÇÃO

A compreensão do sistema tributário brasileiro revela que a carga tributária está cada vez mais sobre os bens e serviços, gerando dois efeitos práticos: a) restrições à liberdade da circulação de capital; e b) a afetação da população mais vulnerável. (MACHADO; BALTHAZAR, 2017).

Em contrapartida, cada vez mais surgem privilégios fiscais que desoneram a renda, como exemplo pode se citar a isenção de impostos sobre lucros e dividendos a sócios de empresas, a incidência irrisória de tributos sobre a herança, a utilização de baixas alíquotas na tributação sobre a propriedade e outros.

Além disso, a atual legislação tributária brasileira é marcada por normas de difícil interpretação, evasivas, originadas no curso de uma ditadura militar e fundada em governos populistas com prioridade na arrecadação fiscal. Desse modo, existe evidentemente uma falta de espírito democrático, bem como de uma visão isonômica constitucional sobre a tributação, o que gera conflitos com a Carta vigente, em diversos momentos.

O Código Tributário Nacional (CTN), Lei Complementar de nº 5.172 de 1966, quando surgiu, se apresentou como um dos mais modernos sistemas de tributação do mundo. Contudo, após esses anos e principalmente após o advento da Carta Magna de 88, ele está em um estado de desatualização, já tendo ao menos 14 artigos revogados, não contando aqueles que, apesar de não revogados, não são aplicados.

A atual legislação tributária nos torna sujeitos passivos de uma lei opressiva que fere preceitos constitucionais, assim vivemos em um limiar entre duas dimensões: uma onde há a Constituição defendendo diversos direitos fundamentais, entre eles a justiça social; e em outra na qual reside o CTN, regendo um complexo normativo eivado de opressão, confusão, insegurança e desrespeito aos Direitos Fundamentais.

Nesse sentido, podemos perceber que o sistema tributário nacional é inflacionário, imperfeito juridicamente e em diversos momentos inconstitucional. Isso porque, além de tudo o que já foi visto, aumenta consideravelmente as obrigações dos contribuintes, desfavorecendo a poupança, o trabalho, o investimento e o exercício da Cidadania.

Essa realidade ascende a discussão sobre o tema da Justiça, a qual gera sempre diversos e intensos debates, sendo a principal justificativa de discussão do trabalho. Ela é vista como o ideal necessário para solucionar os problemas sociais, dentre os quais, podemos incluir a questão da tributação brasileira.

E porque seria importante falar sobre Justiça? Porque ela não diz apenas como deve ser a relação entre indivíduos, mas também estabelece “respeito a como a lei deve ser e como a sociedade deve ser organizar” (SANDEL, 2017, p.14), como deve ser a atuação do Estado em relação aos temas que interessam a todos nós, como por exemplo, a tributação.

A tributação deve se pautar por um ideal de justiça, considerando os ditames da Constituição, pois essa atividade do Estado é um instrumento de implementação de políticas públicas, especialmente por meio de impostos - uma das espécies de tributos.

Cristalino é que o Direito Tributário tem o poder de intervir na área econômica de um país, e por isso ser um fator que agrega ou desagrega à efetivação das normas constitucionais, tanto em uma defesa da Liberdade, assim como da Igualdade.

Além disso, é urgente destacar que esse entendimento, essa necessidade de uma nova perspectiva ao Direito Tributário não está restrita aos meios acadêmicos, é frequente o questionamento da população sobre a cobrança tributária e sobre a redistribuição dos recursos.

Ainda há severos questionamentos por parte dos entes da federação, em diversos momentos sobre essa distribuição e cobrança, havendo graves disputas de forças sobre como deve se aplicar os recursos tributários.

Os fatos ao Norte narrados demonstram, por si só, a pertinência social, científica, e política do tema de discussão. Hoje, cada vez mais é efervescente o assunto: reforma tributária, ganhando destaque nacional em diversos momentos pelas falas do Governo Federal e do Congresso Nacional.

Assim, o objetivo deste trabalho será encontrar uma solução para tornar a legislação tributária justa e constitucional. Ultrapassando o viés normativo, discutindo e interrelacionando diversas áreas do conhecimento, se oferecendo também como uma proposta de inovação do sistema jurídico interno, aperfeiçoando as relações jurídicas

tributárias, pois propõe-se o ideal de Justiça pensando pr John Rawls, chamado Liberalismo Igualitário.

A pesquisa envolverá análise doutrinária, filosófica e jurisprudencial, onde se demonstrará a importância do prisma filosófico do Direito conforme a Teoria de Justiça de John Rawls: a Justiça de Equidade, defendendo-se a referida teoria para estabelecer da melhor forma possível o acordo entre a Liberdade e a Igualdade.

O desenvolvimento deste trabalho está fundamentado naquilo que, segundo Gil (1994), se chama de pesquisa exploratória, onde há extenso levantamento bibliográfico de todos os dados e informações disponíveis, a saber, livros, artigos científicos e pesquisa jurisprudencial.

O contexto presente evidencia a necessidade de uma melhor interpretação do Direito Tributário, por meio de um sistema de justiça, onde haja a contemplação da Liberdade e Igualdade, de forma harmônica, atingindo-se os valores da Carta Magna.

## **2 A HISTÓRIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO E OS SEUS EFEITOS SOCIAIS**

É indiscutível o papel social, econômico do Direito Tributário, de modo que é cogente considerá-lo um promotor de desenvolvimento, ou um fator negativo sobre esse desenvolvimento.

O efeito dependerá da sua constituição, dos seus ideais fundantes, e isso se define pela atuação do Estado, visto que é dele o Poder de Legislar. Porém, esse poder deve estar guiado por ideais constitucionais, sobretudo quando se fala em um Estado Democrático de Direito, o art. 1º da CR.

Os tributos têm o poder de gerar crescimento interno da economia, ampliando os investimentos nacionais e gerando uma expectativa de crescimento maior, desde que se faça acompanhado de critérios de equidade, fortalecendo a economia e a distribuição equânime dos recursos, por meio de uma reestruturação do sistema tributário.

Além da finalidade arrecadatória da tributação, existem ainda as finalidades política, econômica e social. Os fins políticos referem-se à relação governante-governado ou à cidadão-contribuinte, que dizem respeito à noção de legitimidade tributária. A finalidade econômica vislumbra a tributação como política pública para a alocação de recursos, com a clara finalidade de estabilização da economia. Já a finalidade social [...] relaciona-se com a função redistributiva da tributação (VIOL, 2011, p. 11)

O Estado por meio das Leis garante o ambiente democrático, e justo, esse último conceito é de suma importância, pois é o grande elemento que gerará mudança no atual Direito Tributário.

Porém, antes de adentrarmos efetivamente na discussão, é necessário que compreendamos o atual quadro fiscal, analisando seus efeitos enquanto controle social. Um novo modelo de tributação apenas será visto após essa compreensão, buscando encontrar o melhor caminho à tributação.

Existe ainda acentuada incompreensão das injustiças presentes na relação jurídico tributária brasileira, é muito evidente a necessidade de repensar o ato de tributação, pois além das injustiças, deve se lembrar da alta onerosidade ao contribuinte na atualidade; a insatisfação da sociedade; a má destinação dos recursos advindos da arrecadação; e outros elementos afins.

O nosso Sistema Tributário surge com a Emenda Constitucional nº 18 de 1965, produzindo inovações e organizando as disposições constitucionais de 1946, o Brasil desde então aprimorou, modernizou e simplificou o sistema, também a administração tributária e o processo administrativo fiscal.

Sempre havendo uma relação mútua, nesse processo evolutivo, entre a sociedade brasileira e a transformação dos tributos, os quais estão registrados desde o período Colonial, algo destacado por Moraes (1993, p. 13), *in verbis*:

O primeiro tributo instituído no país fora o quinto do pau-brasil, contribuição fiscal já encontrada em Portugal, desde 1316, sendo uma cópia da instituição muçulmana, que buscava recursos nas espoliações dos inimigos. Em seguida, avança-se no tempo, seccionando rendas do Real Erário e dos donatários, observando que [...] inexistia organização fiscal na época. A arrecadação e fiscalização dos tributos eram realizadas pelos servidores especiais da Coroa denominados 'rendeiros', e pelos seus auxiliares (contadores, feitores e almoxarifes). Na época decorrente da criação do Governo-Geral (1540), dividi-se os tributos em ordinários e extraordinários. Entre os primeiros, identifica-se rendas da Coroa e do Governador-Geral. A Coroa ficaria (entre outros) com direitos das alfândegas reais, relativas a mercadorias importadas e exportadas, ou naufragadas. A Coroa Real ficaria também com o quinto dos metais e das pedras preciosas. Já ao Governador-Geral caberia direitos sobre passagens dos rios, escravos, especiarias, drogas. Destaca-se também menciona tributos extraordinários, como derramas (sem fato gerador definido), fintas (proporcionais aos rendimentos dos contribuintes), contribuições as mais variadas.

Em um processo moroso e gradual, a evolução do Direito Tributário ocorreu concomitantemente com as transformações sociais, originando o vigente Direito

Tributário, o qual tem por base a Constituição da República de 1988, nos seus artigos 145 a 169.

A Constituição, estabelecendo o sistema tributário, definiu de forma genérica os tributos, como se exercerá esse poder-dever do Estado, não esgotando o tema. Outorgando à Lei Complementar o poder de desenvolver essa atividade, uma norma meio entre a órbita constitucional e a infraconstitucional.

Entretanto, é forçoso registrar que, em virtude da reconhecida morosidade legislativa, grande parte da legislação infraconstitucional ainda é produto de uma outra Carta, por isso existem artigos contraditórios aos preceitos fundamentais do atual Estado, alguns já foram revogados, mas a essência do antigo sistema constitucional permanece, embora juridicamente não haja recepção pelo advento de 88.

A vigente Constituição, em face da legislação advinda de 66, alterou e superou diversos paradigmas sociais e jurídicos, muitas transformações ocorreram, as quais colocam o atual Direito Tributário na condição de desatualização, de desconexão com a realidade vivida.

Já dito, a tributação tem focado em bens e serviços, o que vem gerando diversos impedimentos para uma maior liberdade econômica no país, e assim criando e alimentando bolsões de desigualdade, criando realidades injustas para o Livre Comércio, impedindo implementação da Igualdade Material.

Os tributos têm finalidades, seja meramente fiscal, que é quando o único de instituição do tributo é a arrecadação, aqui o desejo do Estado é ter mais receita para arcar com as despesas dos gastos público; ou pode ser extrafiscal, “onde objetivo principal é a interferência no domínio econômico, para buscar efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros” (MACHADO, 2009, p. 96).

Possível é atualmente, vê que o Poder Público, no que tange a Tributação, tem se distanciado da realidade, aspirando unicamente arrecadar, concentrando sua atenção na função fiscal. Tal gera um desequilíbrio entre o fisco e o contribuinte, entre o Poder Público e o desenvolvimento econômico e social, esse entendimento é compartilhado também pela doutrina.

A eficiência não se revela necessariamente quando o Poder Público arrecada mais, mas quando aplica melhor o fruto da arrecadação. O Estado brasileiro arrecada bem, mas emprega mal os recursos arrecadados, pois deixa de cumprir as suas funções constitucionais e fica assim cada vez mais distante de imprimir à arrecadação a sua função redistributiva (GRUPENMACHER, 2011, p. 81).

Os efeitos de um sistema de tributação imperfeito são altamente danosos, e quando não são discutidos permanecem, hoje existem diversas garantias fundamentais, as quais criam o dever de um sistema de tributos coeso e que gere desenvolvimento, ou seja, que invista em efeitos extrafiscais.

O sistema tributário deve ser um promotor de justiça tanto para a Liberdade, como para a Igualdade, não podendo a sociedade se contentar em um realidade de má arrecadação e má redistribuição social.

A desigualdade incontestada no Brasil tem sido alvo de intensos debates, essa realidade tem se intensificado a cada dia, e isso pode ser percebido pela má distribuição de renda no país com flagrante assimetria. Havendo grandes privilégios para uma parcela pequena da sociedade brasileira, em contrapartida a grande maioria dos brasileiros cada vez mais são penalizados com pesados ônus.

O professor e economista Pochmann (2006) ressalta a existência de uma estabilidade secular no poder político do Brasil, o que perpetua a ausência de reformas tributária e fundiária.

Essas raízes sustentam a concentração de renda no Brasil, que é ressaltada nos ensinamentos de Medeiros et al. (2014) e Castro (2014), revelando até uma magnitude não pensada anteriormente na literatura especializada.

Nesse contexto, a carga tributária é um dos elementos que contribui para essa situação, porque o atual e vigente sistema tributário está permitindo ônus maior sobre trabalhadores, especialmente aqueles da base da pirâmide social, comprometendo a justiça fiscal.

Sendo essencial ressaltar que diversos tributos possuem efeito cumulativos, afetando o consumo dos cidadãos, pois o peso tributário recai sobre os produtos e serviços, prejudicando ainda mais o consumidor, os contribuintes mais vulneráveis, bem como aqueles que desenvolvem atividades empresariais, pois se criam entraves econômicos ao desenvolvimento social.

Note-se, a tributação guarda efeitos à sociedade, os quais podem trazer desenvolvimento e crescimento econômica, desde que seja capaz de distribuir de forma devida a riqueza na sociedade, capaz de definir quais setores devem ser taxados, capaz de perceber a medida devida, o que não está presente na atual legislação, fazendo urgente a reformulação da legislação atual, a fim de que, com um novo ideal, possa-se atingir uma diferente realidade no cenário nacional e internacional.

### **3 A NECESSIDADE DE UM MODELO DE JUSTIÇA CONSIDERANDO COMO FONTE A FILOSOFIA DO DIREITO. O LIBERALISMO IGUALITÁRIO E SUA APLICAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO. A CARTA MAGNA E O FEIXE PRINCIPIOLÓGICO**

Reconhecendo a existência do Estado de Direito, conforme consta no art.1º da Constituição Federal/88, e ano não é mais suficiente a vontade do Estado para que os cidadãos cumpram as normas, é necessário que esse ente esteja cercado de ideais políticos, de construção de uma sociedade, e evidentemente em um conceito de Justiça.

O ideal de justiça é essencial ao Estado, ao Direito, pois ele estabelece a forma de relação entre dois valores fundamentais: igualdade e liberdade, e quando está ausente deslegitima o Poder Público em suas ações.

É impossível pensar em um sistema de Direito, sem a prévia concepção de sua finalidade e forma de alcance, em outras palavras, para que possamos imaginar um sistema de tributação melhor em nosso país, é cogente que definamos seu objetivo mor, bem como a forma para alcançar esse alvo.

A partir desse momento da discussão, a filosofia se torna imprescindível, visto seu caráter deontológico, ou seja, ela pode oferecer uma visão sobre como deve ser o Direito. A Filosofia do Direito pode contribuir com uma compreensão holística e humanística, gerando uma leitura reflexiva do fenômeno jurídico.

Conforme já ventilado, a Carta Magna vai além de apenas assegurar ao Estado o Poder de Tributar, exige dele também nesse exercício o respeito às liberdades individuais, a promoção da Igualdade, a efetivação da Justiça.

Então, chega-se à pergunta: o que seria justo? A resposta deverá buscar uma resposta que gere uma construção harmoniosa de condutas e normas tanto do Estado, bem como dos sujeitos de direito na sociedade, a fim de um aprimoramento da organização da tributação, por meio de uma distribuição dos benefícios e ônus na sociedade.

Embora uma sociedade seja um empreendimento cooperativo visando vantagens mútuas, ela é tipicamente marcada por um conflito, bem como por uma identidade de interesses. Há uma identidade de interesses porque a cooperação social possibilita que todos tenham uma vida melhor da que teria qualquer um dos membros se cada um dependesse de seus próprios esforços. Há um conflito de interesses porque as pessoas não são indiferentes no que se refere a como os benefícios maiores produzidos pela colaboração mútua são distribuídos, pois para perseguir seus fins cada um prefere uma participação maior a uma menor. Exige-se um conjunto de princípios para escolher entre várias formas de ordenação social que determinam essa divisão de vantagens e para selar um acordo sobre as partes distributivas adequadas (RAWLS, 1997, p. 5).



Antes de tudo, é importante dizer que o presente trabalho se restringe a abordagem focada em uma teoria de justiça, a qual julgo ser a mais capaz de formular e aplicar o Direito de forma justa, a partir de uma construção dialética, ou seja, uma construção filosófica.

Isso porque, existem diversas teorias, diversos autores, com diferentes ideias de justiça, e buscar expor cada uma delas, não seria nada dinâmico e removeria a atenção do leitor.

Então prossigamos.

A defesa deste trabalho será do trabalho de Uma Teoria de Justiça elaborado por John Rawls (2002), pois como se demonstrará é a que mais se coaduna com os princípios tributários e constitucionais, a Justiça de Equidade pensada tem como ponto de chegada uma construção ideal, onde a sociedade está em perfeito equilíbrio, por meio medidas políticas e normas jurídicas.

Essa teoria de justiça, segundo Rawls (2002), estabelece um método de elaboração a) racional e b) desinteressado no indivíduo das propostas justas na sociedade, onde a racionalidade é justamente o elemento, o qual permite a melhor decisão, entendida como a melhor entre as piores, a fim da maximização do bem coletivo; e o desinteresse defende que a escolha dos princípios de justiça devem focar não em como obter proveito nos indivíduos, ou como dirigi-los.

Exigindo também a imparcialidade das entidades elaboradoras de políticas públicas, a partir de um “véu da ignorância”, um desconhecimento prévio das próprias condições sociais, visando que façam proposições gerais, a todos sem distinção.

Esse fato delimita o conceito de “justiça como equidade”. Está claro, portanto, que eu quero afirmar que uma concepção da justiça é mais razoável do que outra, ou mais justificável no que diz respeito à “justiça como equidade”, quando pessoas racionais na situação inicial escolhem seus princípios para o papel da justiça preferindo-os aos de outra concepção (RAWLS, 1997, p. 19)

O jurista Rawls (2005) construiu em sua filosofia um sistema moral viável à nossa sociedade, bem como capaz de atender e equilibrar os mais essenciais e basilares princípios de uma sociedade: a Liberdade e a Igualdade.

Desde o início, em sua primeira conferência sobre o Liberalismo Político, Rawls (2005) sempre ressaltou a importância do debate sobre o problema da justiça social, que tem estado presente no pensamento democrático por ao menos os dois últimos séculos.

Ainda ressalta em seu livro que, é evidente que até o presente momento não há uma forma de organização social que concilie Liberdade e Igualdade, embora seja consenso que temos um grave problema social.

Curial mencionar que a teoria clássica do Liberalismo estabelecia um desacordo entre a Liberdade e a Igualdade, como defendia Benjamin Constant em sua clássica distinção entre a ‘liberdades do antigos’ e a ‘liberdade dos modernos’.

Diante desse quadro político social, a teoria de justiça rawlsiana - chamada por ele mesmo de uma “Justiça de Equidade” - nos oferece uma versão igualitária do Liberalismo Político, expressando que é possível que os dois princípios de justiça sejam capazes de se harmonizar, ambos como os valores de uma sociedade.

Então, essencialmente, o grande benefício da teoria de Rawls (2002) será a concepção de um Sistema Jurídico para equalizar a Liberdade e a Igualdade, e essa será a sua maior importância, justificando sua aplicação.

Defende-se que o sistema referido deve ser um guia a mais da aplicação da legislação tributária, especialmente quando se vê que brevemente poderá haver uma Reforma Tributária, conforme tem sido noticiado e veiculado atualmente.

Portanto, passa-se a demonstrar e dar forma ao sistema proposto pelo filósofo Rawls (2005), vejamos:

1. Maior Liberdade Equitativa: a sociedade deve ser organizada, a fim de que a Liberdade seja vivenciada pelos cidadãos na sua forma mais plena possível, apenas havendo limitação para resguardar a liberdade de outrem.
2. Da diferença: as desigualdades apenas poderão ser aceitas em benefício dos mais vulneráveis, ou seja, se essa condição seja melhor do que em um sistema uniforme de distribuição.
  - a. Sendo que essas desigualdades devem estar ligadas aos cargos/posições ocupados(as) na sociedade, bem como tais cargos/posições estejam livremente disponíveis, sem qualquer impedimento de acesso aos mais vulneráveis.

Rawls (1997, p. 64, grifo nosso) defende que a igualdade será alcançada quando cada indivíduo tenha “um direito igual ao mais abrangente sistema de liberdades básicas iguais que seja compatível com um sistema semelhante de liberdades para as outras”

A liberdade é a força motriz da justiça rawlsiana, pois não há como haver igualdade de direito, se não houver antes de tudo a liberdade de exercitá-lo, se o sujeito está amarrado a normas proibitivas.

Esse valor fundamental ainda está extremamente desatrelado do Direito Tributário, visto que as suas normas estão vinculadas à ideia de um Estado extremamente interventor, o qual ainda por cima de tudo não preza pela igualdade.

Segundo Rawls (1977, p. 64, grifo nosso), as liberdades “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”

O sentido dessa estrutura teórica é formar uma sociedade bem organizada, cujo conceito de justiça busque políticas públicas que promovam a melhoria de vida. Propondo uma perspectiva construtiva, gerando a satisfação natural dos cidadãos e das instituições.

Rawls faz a defesa da Igualdade, sem desconsiderar a escassez de recursos, o que faz necessário uma espécie de “ordenação das desigualdades”, atrelando-as à equidade, com base no princípio da diferença. Nesse sentido, vale lembrar o entendimento de Álvaro de Vita (1993, p. 48): “traduz uma concepção de igualdade de recursos ou de ‘bens primários’ [...] e trata-se de assegurar uma distribuição equitativa (não necessariamente igual) de recursos escassos e somente admitir desigualdades que sejam aceitáveis segundo um critério de justiça”.

Além do princípio da liberdade, para que se garanta justa tributação, as atividades políticas devem se organizar contemplando as realidades sociais, as vulnerabilidades de cada sujeito de forma isonômica, garantido o mínimo social, conforme pensado por Rawls (1997).

Interessante notar que, em um papel crítico, adoto uma forma de aperfeiçoamento da teoria ora explanada, unindo o pensamento trazido por Dworkin (2011), o qual na teoria da igualdade de recursos, coloca em idêntico patamar a Igualdade e a Liberdade, não estabelecendo prioridades entre um e outro princípio.

Posto que a Liberdade e a Igualdade devem estar sob o mesmo ideal político, não podendo prevalecer, nem uma ou outra concepção. Assim, na mesma medida que se busca garantir as Liberdades, deve se garantir as condições materiais - a Igualdade - para ser possível o efetivo exercício.

O poder público deve avaliar a eficiência econômica, os níveis de emprego e desemprego, adotando medidas para preservar a ordem social, sempre que constar a inequívoca necessidade de intervenção.

Em síntese, a aplicação da teoria de Rawls (1997) ao Direito tributário é fazer com que a arrecadação de recursos por meio de tributos leve em consideração cada vez, progressivamente, a capacidade econômica do contribuinte, de modo que aquele que

tenha mais renda participe mais ativamente da arrecadação, e aquele que não tenha a mesma capacidade, contribua de forma menor.

A busca por analisar cada indivíduo com suas próprias condições, é foco da teoria rawlsiana, segundo a qual não cabe sobrepujar um panorama geral sobre um sujeito, desconsiderando suas características intrínsecas, sempre devendo haver uma consideração per si, ou seja, cada indivíduo como único na sociedade.

Esse modelo de tributação, diz Rawls (1997), é uma forma de garantir que as atividades empresariais sejam cada vez mais desoneradas, permitindo uma atividade comercial cada vez mais desimpedida, e que beneficie os mais vulneráveis, em virtude de sua menor renda.

Nesse sentido, pode-se mencionar o Princípio da Capacidade Contributiva, o qual é de fato uma irradiação do Princípio da Isonomia, onde estabelece-se ser devido quando da tributação de um sujeito/contribuinte a devida dosagem da carga tributária em acordo ao que pode ser suportado.

O professor Carrazza (2005, p. 84) assim diz: “o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos”.

Esse princípio é dizer que cada sujeito deve contribuir naquilo que dispõe, sem arriscar sua própria subsistência, havendo assento constitucional no art. 145, §1º da Constituição Federal/88, no referido parágrafo é dito *ipsis litteris* “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”.

A capacidade contributiva decorre do princípio da igualdade. Esse princípio, contudo, não se resume à capacidade contributiva, que não é o critério exclusivo de justiça fiscal em um ordenamento jurídico. A capacidade contributiva deve ser efetivo elemento dos tributos fiscais, a embasar e justificar a arrecadação tributária, quando busca os sinais de riqueza do contribuinte de forma a distribuir com justiça a carga tributária na sociedade (CARAVELLI, 2015, p. 98).

A ideia de que um tributo seja progressivo, ou seja, que se adequa a renda do contribuinte não é algo ilógico, nem injusto do ponto de vista rawlsiano, veja este enxerto:

O princípio da diferença leva, logicamente, à imposição de uma tributação com progressividade, o que tem efeito restritivo sobre a liberdade de ficarem mais ricos os que já detêm maior riqueza. A acumulação maior possível e constante do capital corresponde ao exercício da liberdade, ao passo que a distribuição, necessária para que a sociedade seja efetivamente um empreendimento cooperativo para vantagem de todos (como diz Rawls), visa à satisfação do

princípio da igualdade (DELACAMPAGNE, 2000, apud VECCHIO, 2002, p. 36).

A irrestrita análise da capacidade contributiva “revela a moral tributária do Estado e tem como principal consequência a realização da justiça fiscal, mediante a oneração daqueles que manifestem maior aptidão econômica” (GRUPENMACHER, 2011, p. 85).

A visão defendida por Rawls é muito clara, é um liberalismo igualitário, a tributação deve ser promotora de garantias fundamentais, do necessário para que quando um possa efetivamente exercer seus projetos existenciais.

Hoje, na medida em que a tributação atinge fortemente bens e serviços, ela não taxa aqueles que adquirem mais bens, e portanto os mais ricos. O diagnóstico metodológico é outro, é impedir que os mais vulneráveis possam adquirir os bens da vida, possam participar das atividades comerciais, e não efetivar a equidade, isso porque aplica normas essencialmente iguais a sujeitos necessariamente desiguais.

Esses impostos que agem sobre o consumo “possuem a característica de obter a mesma alíquota para todos os segmentos sociais, dessa forma, a oneração de grupos médios e de baixa renda é superior em termos relativos” (AVILA et al, 2015, p. 9).

Fazendo com que os mais pobres paguem, em média, “44% mais imposto, em proporção à sua renda, que os ricos. Embora os 10% mais pobres não paguem Imposto de Renda, consomem bens com altas cargas de impostos indiretos” (POCHMANN, 2011, p. 1)

Assim, o entendimento a ser abstraído é que a carga tributária deve se pautar pela melhor distribuição da carga tributária, de modo que seja proporcional à capacidade de cada contribuinte, ou seja, proporcional ao que cada um em suas específicas qualidades pode agregar ao erário.

O poder de tributar conferido ao Estado não é supremo, ele tem limites principiológicos constitucionais, a fim de que cada um possa contribuir, sem deixar de ter a garantia do atendimento de um mínimo existencial.

Nesse sentido, um trecho de uma decisão do Colendo Supremo Tribunal Federal (C.STF):

[...] A noção de "mínimo existencial", que resulta, por implicitude, de determinados preceitos constitucionais (CF, art. 1º, III, e art. 3º, III), compreende um complexo de prerrogativas cuja concretização revela-se capaz de garantir condições adequadas de existência digna, em ordem a assegurar, à pessoa, acesso efetivo ao direito geral de liberdade e, também, a prestações positivas originárias do Estado, viabilizadoras da plena fruição de direitos sociais básicos, tais como o direito à educação, o direito à proteção integral da criança e do adolescente, o direito à saúde, o direito à assistência social, o direito à moradia, o direito à alimentação e o direito à segurança. Declaração Universal dos Direitos da Pessoa Humana, de 1948 (Artigo XXV). [...] (AgReg no Rext. com agravo 639337/SP, Rel. Min. CELSO DE MELLO, DJe 23/08/2011) (BRASIL, 2011, p. 156).

Ademais, nessa mesma toada, a Lei 7.713/88 estabelece que os rendimentos recebidos por pessoa física deverão ser isentos do Imposto de Renda, quando o contribuinte for portador de neoplasia maligna; hanseníase; esclerose múltipla; cardiopatia grave; e outras doenças.

Consequentemente, a partir do momento que esse modelo for consolidado, de forma sólida, toda e qualquer política deverá ser pautada pela garantia dos direitos fundamentais. Cumprindo o ciclo devido, de forma coesa, o erário foi formado em Justiça e retorna, redistribuindo de forma justa à Sociedade, observando o parâmetro da Justiça Social.

Esse entendimento já é praticado em países com avançados sistemas tributários, compromissados com o Desenvolvimento Econômico do país, e isso é possível quando se atinge também a igualdade material, reduzindo a parcela mais pobre, e fazendo a riqueza circular.

[...] apenas de reconhecer a existência de desigualdades, mas usa-se o Direito Tributário como instrumento da política social, atenuadora das grandes diferenças econômicas ocorrentes entre pessoas, grupos e regiões. O princípio da igualdade adquire, nessa fase, caráter positivo – dever de distinguir – para conceder tratamento menos gravoso àqueles que detêm menor capacidade econômica ou para distribuir rendas mais generosas às regiões mais pobres ou menos desenvolvidas, no federalismo cooperativo (BALEEIRO, 2010, p. 10).

Em nada valeria ter uma tributação justa, sem que o Poder Público no ato de redistribuição, não estivesse guiado pelo mesmo espírito, na busca do mesmo ideal de Justiça, e ao fim deslegitimando o processo como um todo.

A tributação tem duas fontes primárias: ela determina quanto dos recursos da sociedade ficará sob o controle do governo para gasto de acordo com mecanismos de decisão coletivos, e quanto ficará nas mãos discricionárias de indivíduos, como propriedade pessoal. Chame-se isso de divisão público-privada. Ela também desempenha um papel central na determinação de como o produto social será partilhado entre diferentes indivíduos, tanto na forma de

propriedade privada quanto na forma de benefícios de provisão pública. Chame-se a isso de distribuição (MURPHY; NAGEL, 2002, p. 76).

A Igualdade “é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador. Deveras, não só perante a norma posta se nivelam os indivíduos, mas, a própria edição dela assujeita-se ao dever de dispensar tratamento equânime às pessoas” (MELLO, 2012, p. 9).

No Brasil, na seara tributária, o princípio da Igualdade está no art. 150, inciso II da CR, onde veda-se o tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente, afastando qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função exercida pelo contribuinte.

Nunca se afastando de vista a realidade de que há um grande nível de desigualdade no país, o que faz surgir a necessidade de que esse conceito de Igualdade seja expandido, e isso pela sua perspectiva material.

Sendo necessária a adoção de tratamento diferenciado, diante da excepcionalidade no país, por meio de desonerações fiscais, isenções e outros benefícios. E isso, como já foi demonstrado, tem um único fundamento:

[...] a concepção de tributo avançou no sentido de este ser um instrumento do Estado, que não pode permanecer indiferente à realização dos objetivos colocados aos Poderes Públicos, e que exigem destes uma postura ativa. Dessa forma, os fins sociais, econômicos ou políticos são também objetivos que devem ser buscados pela tributação, ainda que esta atue de forma complementar e não principal para sua realização. Assim, fala-se em “política tributária conjuntural”, que seria a capacidade do Direito Tributário de se adaptar às políticas conjunturais econômicas, transformando-se, desse modo, em um dos mais importantes instrumentos de intervenção do Estado na economia (LEÃO, 2015, p. 36)

O desenvolvimento econômico amplo apenas será atingido quando houver de fato a promoção da igualdade, acompanhada sempre pela a liberdade, por meio de medidas direcionadas, criando um cenário de maior liberdade econômica.

A injustiça tributária no Brasil é patente, a qual advém de vários fatores, um deles é a falta de medidas por parte do Poder Público, exemplo é que resta até hoje sem regulamentação o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), embora tenha sido instituído pela Constituição da República de 88.

A carga tributária brasileira é marcada por injustiças econômicas, a exemplo da adoção de medidas impessoais no cálculo do montante a ser pago, desconsiderando as eventuais vulnerabilidades de renda do cidadão, bem como pelas marcadas cobranças

sobre o consumo de bens e serviços, gerando desequilíbrio e afetando a ambos: a Liberdade e a Igualdade, criando cada vez mais um contexto de desigualdade social.

Em conclusão, podemos perceber que o pensamento de Rawls, faz a defesa da Liberdade sem desconsiderar a necessidade de uma política social, ademais reconhece a escassez de recursos presente na sociedade. Por tudo isso, se revelando um teoria justa racional e adequada às necessidades do Direito Tributário Brasileiro.

#### **4 NECESSIDADE DE REFORMA. AS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA DE REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA. PACTO FEDERATIVO AMEAÇADO**

Após tudo que foi apresentado, entendo ser claro que existe uma problemática fiscal a ser alterada, pois existe uma desigualdade de renda, um entrave para o desenvolvimento econômico e social do país, em virtude da má distribuição de renda e da má tributação brasileira, a qual não só tributa indevidamente, mas também em excesso.

Sendo urgente, a mudança do atual sistema tributário, e essa deve ser feita na sua estrutura, e na sua forma de aplicação dos recursos arrecadados. A fim de que haja compatibilização da incidência dos tributos e redistribuição do arrecadado segundo o perfil socioeconômico do contribuinte em questão, não em uma visão geral, a qual desconsidera as diferentes condições econômicas.

A reforma tributária é capaz de gerar maior equilíbrio distributivo nas diversas classes sociais, bem como alterar a forma de relação entre o contribuinte e o Estado, conectando ambos sujeitos com a liberdade privada e objetivos sociais, em um sentido econômico e político.

É claro que tudo dependerá de quão efetiva será a reforma? E qual será sua finalidade?

No Brasil, já há anos que, tanto do lado empresarial, quanto dos contribuintes, se aguarda pela tão desejada nova legislação fiscal, buscando haver ao menos uma simplificação do feixe normativo legal.

No momento de confecção deste artigo, três propostas estão sob análise: a) Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 45; b) Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 110; e c) Projeto de Lei (PL) 3.887.



#### 4.1 PEC 45

A referida PEC, que está sendo discutida na Câmara dos Deputados<sup>1</sup>, visa alterar a Constituição substituindo 5 (cinco) tributos: Imposto sobre produtos Industrializados (IPI); Programa de Integração Social (PIS); Contribuição para o financiamento da Seguridade Social (COFINS); Imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS); Imposto sobre serviço (ISS), unificando todos eles em um único tributo, o Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS).

Atualmente, o IPI, PIS e COFINS são de competência federal, já o ICMS estadual, e por fim o ISS que é municipal. A PEC, por sua vez, quer centralizar essas competências na União, criando um comitê gestor, o qual distribuiria o devido a cada ente.

A alíquota do imaginado IBS será a soma de todas as alíquotas, do nível Federal, Estadual e Municipal, sendo que cada nível federativo terá autonomia para estabelecer sua própria alíquota, inexistindo dever de uniformidade, seja entre níveis, seja entre estados.

A base de cálculo do IBS abrangerá bens, serviços, tangíveis e intangíveis, não sendo relevante sua denominação, em síntese, sua finalidade será tributar as utilidades destinadas ao consumo.

Entendendo as consequências da cumulatividade que essa forma de tributação gerará, a proposta contempla um sistema de transferência de renda, onde parte do imposto, pago pelos consumidores, na parte final da cadeia, irá retornar por meio de Programa Sociais.

Assim, busca-se elidir uma possível cumulatividade plena, gerando forma de credenciamento do valor pago, um crédito financeiro, comparável ao que ocorre no Imposto sobre Valor Agregado (IVA).

O resumo é que a PEC 45 quer criar um tributo, o qual incidirá sobre toda a cadeia, mas que somente será pago uma vez a cada operação, não havendo, pelo menos em tese, pagamento duplo, por causa da cumulatividade.

Segundo a proposta, isso será possível a partir de um banco de dados, utilizando-se o CPF do contribuinte no ato de consumo, realizando um cruzamento de dados junto ao Cadastro Único dos programas sociais.

---

<sup>1</sup><https://www.camara.leg.br/internet/agencia/infograficoshtml5/ReformaTributaria/index.html>

Agregando a essa tributação, será criado o Imposto Seletivo (IS), de natureza federal, incidindo sobre bens e produtos, a fim de desestimular o consumo por meio dele, portanto uma função extrafiscal.

#### 4.2 PEC 110

Apresentada na data de 09/07/2019 ao Senado Federal<sup>2</sup>, a proposta é unificar, ao invés de 5 (cinco), 9 (nove) tributos: o IPI; IOF; PIS; Pasep; COFINS; CIDE-Combustíveis; Salário-Educação; ICMS; ISS, no lugar deles virá o IBS.

A proposta é muito semelhante, na essência à PEC 45, por exemplo, a base de cálculo é igual, também é proposto sistema de crédito financeiro na modalidade do IVA. Havendo ainda a criação do IS, imposto complementar, contudo sua finalidade será diferente, a qual será aqui arrecadatória, isso é meramente fiscal.

Além disso, há diferença no sistema de crédito, em relação ao modelo proposto na Câmara, aqui a ideia é que haja restrições caso o contribuinte não tenha relação direta com a atividade empresarial, ou seja, esse benefício aqui não visa as populações mais vulneráveis e sim aqueles que atuam na atividade comercial.

Ademais, outro aspecto interessante, é o fato de que a competência será Estadual, enquanto que a regulamentação será de forma conjunta, inclusive com atuação do Senado Federal.

Essa proposta ainda altera a competência do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), vindo a ser de competência Federal. Já o Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor (IPVA) teria sua base de cálculo aumentada, passando a envolver aeronaves e embarcações, sendo que as consequentes arrecadações dessas modificações seriam destinadas aos Municípios.

Em conclusão, também extingue a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), o qual seria integrado ao Imposto de Renda (IRPJ), e não veda benefícios fiscais como as demais propostas.

#### 4.3 PL 3.887<sup>3</sup>

Significa o início de uma série de atos vindos do Governo, a fim de alterar o sistema tributário, prevendo a reunião de 5 (cinco) tributos: PIS/Pasep incidente sobre

<sup>2</sup> <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>

<sup>3</sup> <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258196>

receita; sobre a folha de salários; sobre a importação; COFINS; e COFINS importação, criando a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS).

Por ser um projeto ainda pouco discutido, apenas existem algumas noções iniciais, entre elas, a alíquota uniforme que será de 12% (doze por cento) sobre as empresas em geral e importadoras, de outro modo, as instituições financeiras, planos de saúde e seguradoras terão alíquota de 5,8% (cinco vírgula oito por cento).

#### 4.4 ANÁLISE DAS PROPOSTAS

Analisando cada proposta, é cristalino que o sentido é a simplificação da tributação brasileira, cada qual tendo aspectos negativos e positivos, oferecendo uma maior clareza de quem é o ente competente, bem como possibilitam, em regra, em único ato a resolução de diversas pendências tributárias.

Entretanto, seria isso o bastante? São essas as medidas suficientes para uma tributação mais justa? A verdade é: não.

Como é perceptível na simples leitura das propostas, elas estabelecem uma soma de tributações, mas não consideram em nenhum instante a questão da equidade, o princípio da diferença da teoria de justiça, ignorando que existe uma escassez de recursos, existem diversas realidades, as quais precisam ser geridas.

Na verdade, o que as propostas fazem é manter a atual realidade, onde todos são onerados de igual forma, aqueles que não podem com os valores - os mais vulneráveis - são obrigados ao cumprimento; e aqueles que podem pagar mais - pessoas com as maiores rendas - pagam valores desproporcionais para menos do que o devido.

A alta carga tributária, no fim, é até elevada, visto que esses tributos criam contexto propício para cumulatividade plena, isso é, na prática um determinado tributo incide mais de uma vez sobre o bem/serviço, fazendo com que sofre um aumento exponencial e indevido.

Interessante notar que ainda se acentua a tributação sobre o consumo, ou seja, permanece o quadro forte impacto sobre bens e serviços, e como já foi dito neste artigo, gera um bloqueio para o desenvolvimento econômico, afetando diariamente a liberdade econômica, requisito fundamental para o crescimento econômico de um país.

Em nenhum momento, pode-se ver a consideração da Capacidade Contributiva, princípio fundamental à tributação, nem a mera cogitação do IGF (imposto sobre grandes fortunas).

Hoje há uma grave crise econômica, especialmente pelo contexto de pandemia causado pela COVID 19, pela qual o Estado do Pará editou o Decreto nº 670/2020, que dispõe sobre medidas adicionais de austeridade fiscal, a ementa desse decreto ressalta “em virtude da queda de receita decorrente da pandemia do COVID-19”.

De outro, no âmbito nacional, foi editada a Lei Complementar nº 173/2020, que trata do Programa Federativo de Enfrentamento à COVID-19 e estabeleceu uma série de restrições à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, com vistas à rigorosa contenção dos gastos públicos.

Em suma, pacífico é que vive-se um contexto grave, e infelizmente as principais reformas tributárias remetem a uma maior tributação, gerando um aprofundamento das desigualdades, e até impedimento para maior circulação de riqueza pelo exercício das atividades empresariais.

Seria essas as reformas necessárias, as quais o Brasil necessita de fato?

Acredito, por tudo o que foi demonstrado, que não, elas aprofundam o contexto de injustiças na sociedade, pois desconsideram a Liberdade e a Igualdade, não há disposições que minimizem a desigualdade social, nem que reduzam a carga tributária.

Por conseguinte, o Direito Tributário continuará a não exercer todo o seu potencial de transformação social, visto que seu complexo normativo continua eivado de verdadeiras injustiças.

Além de tudo isso, vale ressaltar que as propostas possuem um aspecto em comum, a centralização dos tributos em uma única alíquota uniforme, a qual conterà os percentuais de cada ente.

A ideia é que essa definição de percentuais, por cada ente, seria suficiente para atender ao princípio da autonomia, entretanto, bastaria isso?

Considerando a Carta Magna, que estabeleceu as competências de cada ente a partir do art. 153 da CR, é fundamental a defesa do Pacto Federativo, o qual é cláusula pétrea. Criar um tributo unindo todos, é desconsiderar os mandamentos constitucionais, portanto ao menos em tese é inconstitucional.

As consequências dessa interferência não é uma questão aparentemente apenas política, é uma questão de grave ordem pública, pois por exemplo, citando um caso, a cobrança do ISS é de competência Municipal. Ocorre que as propostas querem integrá-lo no imaginado IBS, ou seja, a retirada da maior receita dos Municípios, o que afetará seu funcionamento.

É verdade que as propostas buscam mitigar essa questão com a “autonomia” das alíquotas, mas o ponto essencial é que a arrecadação estará distante, o que sem dúvida gerará distorções, afetando a qualidade dos serviços públicos.

Desse modo, é mais um elemento que se soma ao contexto de injustiças, de inconstitucionalidades.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo buscou destacar o atual contexto de injustiças e inconstitucionalidades presentes na tributação brasileira, isso porque a atual legislação desconsidera as condições de cada contribuinte, bem como vem aumentando a carga tributária sobre os bens e serviços, o consumo de modo geral.

Então, se estabeleceu como objetivo, a definição de um caminho para tornar a legislação tributária justa e constitucional.

Nesse diapasão, aponta-se a Teoria de Justiça de Rawls, um modelo que perfeitamente se adequa aos princípios constitucionais, como por exemplo a capacidade tributária.

A referida teoria visa harmonizar a Liberdade e a Igualdade, as quais são princípios e fundamentos basilares do vigente Estado Democrático de Direito. Segundo o jurista, é mister que haja proteção da liberdade, bem como a ordenação das desigualdades com base na equidade.

Aplicando o entendimento na tributação, entendo que é possível construir uma legislação tributária, onde a liberdade econômica seja preservada, sem desconsiderar o necessário combate às desigualdades.

E isso por meio da desoneração dos bens e serviços, concentrando os tributos no aspecto renda, ou seja, considerando cada sujeito contribuinte, adotando a máxima de análise da renda.

Permitindo que cada vez o mercado possa crescer sem ser embaraçado por verdadeiras limitações tributárias, bem como permitindo aos pequenos negócios a possibilidade de crescimento.

O Estado não deve cobrar um valor de tributo de modo genérico, afetando a todos, da mesma maneira, ele deve tratar os desiguais de maneira desigual, a fim de permitir o desenvolvimento econômico e social, nesse sentido está a possibilidade constitucional de criação do IGF.

Sendo esse o principal objetivo alcançado, bem como a resolução do problema, a demonstração de uma nova perspectiva, para inovação do sistema jurídico interno, a fim de aperfeiçoar as relações jurídicas tributárias, por meio do Liberalismo Igualitário, pensando por John Rawls. Por fim, tornando justa e constitucional a tributação feita pelo Estado Brasileiro.

Finalizando-se em uma constatação, que as principais propostas de reforma tributária vão em um sentido contrário, pois elas não reduzem a carga tributária, muito menos diminuem o peso sobre os bens e serviços, na verdade põem eles em riscos pela possível cumulatividade plena.

Concluindo, acredito que a relevância deste trabalho é científico, se prova pelas recentes discussões de uma reforma fiscal, e esperando que possa vir a ser uma referência na construção de uma melhor tributação, desejada por todos, mais isonômica e que garanta liberdade.

## REFERÊNCIAS

AVILA, Róber Iturriet; CONCEIÇÃO, João Batista Santos. Distribuição de renda, de riqueza e estruturação tributária brasileira, 2015. Disponível em: <<http://repositorio.unisinos.br/ihu/v-seminario-observatorios/07-avila-conceicao-distribuicao-renda.pdf>>. Acesso em 13 de fevereiro de 2021.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 8º Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010.

BRASIL. Colendo Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo. ARE 639337 SP. Relator: Ministro Celso de Mello, Data de Julgamento: 23/08/2011, Segunda Turma, Data de Publicação: DJe-177 DIVULG 14-09-2011 PUBLIC 15-09-2011 EMENT VOL-02587-01 PP-00125). Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=627428>>. Acesso em: 19 fev 2021.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 13 de abril de 2020.

BRASIL. Lei nº 7.713, de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/17713.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17713.htm)>.

CARAVELLI, Flávia Renata Vilela. Extrafiscalidade: (Re)construção conceitual no contexto do Estado Democrático de Direito e aplicações no direito tributário. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 21. ed. rev. ampl. atual. até EC 48/2005. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

CASTRO, Fábio Avila de. Imposto de Renda da Pessoa Física: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição. 2014. 115f.. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de Brasília, Brasília, 2014. Disponível em: <[http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/16511/1/2014\\_F%C3%A1bioAvilaDeCastro.pdf](http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/16511/1/2014_F%C3%A1bioAvilaDeCastro.pdf)>. Acesso em 26 de abril 2021.

DWORKIN, Ronald. A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade. 2. ed. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011.

FANTON, Marcos. Rawls's Point of View: A Systematic Reading of Justice as Fairness. Bras. Political Sci. Rev., São Paulo, v. 14, n. 2, e0003, 2020. Available from <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1981-38212020000200201&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1981-38212020000200201&lng=en&nrm=iso)>. access on 15 Aug. 2020. Epub Aug 03, 2020. <https://doi.org/10.1590/1981-3821202000020003>.

GIL, Antonio Carlos. Métodos e técnicas de pesquisa social. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1994.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Sistema Tributário e Reforma. Eficiência x Direitos e Garantias Fundamentais. In: *Tributação e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Aires barreto*. São Paulo: Quartier, 2011, p. 81-96.

LEÃO, Martha Toribio. *Controle da Extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

MACHADO, Carlos Henrique; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. A Reforma Tributária como Instrumento de Efetivação da Justiça Distributiva: uma abordagem histórica. *Sequência (Florianópolis)*, Florianópolis, n. 77, p. 221-252, Dec. 2017. Available from [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S2177-70552017000300221&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2177-70552017000300221&lng=en&nrm=iso). access on 15 Aug. 2020. <https://doi.org/10.5007/2177-7055.2017v38n77p221>.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009.

MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro H. G. Ferreira de; CASTRO, Fábio Avila de. O topo da Distribuição de Renda no Brasil: primeiras estimativas com dados tributários e comparação com pesquisas domiciliares, 2006- 2012. Agosto, 2014. Disponível em: <http://iepecdg.com.br/uploads/artigos/SSRN-id2479685.pdf>. Acesso em 13 de fevereiro de 2020.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3º Ed Malheiros. São Paulo, 2012.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Tradução Marcelo Brandão Ciprolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

PEREZ-GARZON, Carlos Andrés. ¿Qué es justicia social? Una nueva historia de su significado en el discurso jurídico transnacional-. *Rev. Derecho Estado*, Bogotá, n. 43, p. 67-106, Aug. 2019. Available from [http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0122-98932019000200067&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0122-98932019000200067&lng=en&nrm=iso). access on 15 Aug. 2020. <http://dx.doi.org/10.18601/01229893.n3.04>.

POCHMANN, Marcio. *Tributação e fundo público mundial contra a pobreza*, 2011. Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=>](https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=>). Acesso em 13 de Fevereiro de 2020.

POCHMANN, Marcio. O desafio da distribuição equânime da renda e riqueza no Brasil. *Economia e Desenvolvimento*, Recife (PE), v. 5, n. 1, p. 89-105, 2006. Disponível em: <http://periodicos.ufpb.br/ojs/index.php/economia/article/view/3846>. Acesso em 24 de março de 2021.

RAWLS, John. *Political liberalism*. New York: Columbia University. May 2015. Available from <http://cup.columbia.edu/book/rawlss-political-liberalism/9780231149716>. access on 10 Set. 2020.



RAWLS, John. Uma Teoria da Justiça. 2. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

RAWLS, John. Uma Teoria da Justiça. Tradução Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

SANDEL, Michael J. Justiça: o que é fazer a coisa certa. 23º. ed. Tradução de Heloísa Matias e Maria Alice Máximo. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2017.

SEN, Amartya. A ideia de justiça. Editora Companhia das Letras, 2011.

VIOL, Andréa Lemgruber. A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade. Brasília, 2011. Disponível em:  
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributação.pdf>>. Acesso em 23 de novembro de 2017.

VITA, Álvaro. Justiça Liberal. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1993.

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