XXIX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BALNEÁRIO CAMBORIU - SC

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

FABIANO PIRES CASTAGNA

Copyright © 2022 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU – São Paulo
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio – Rio de Janeiro
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR – Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade – UNIMAR/FEPODI – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara – ESDHC – Minas Gerais
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho – Ceará
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS – Sergipe
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR – São Paulo
Secretarias
Relações Institucionais:
Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes – UNB – Distrito Federal
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – São Paulo
Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo
Comunicação:
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali – Rio Grande do Sul
Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB – Paraíba
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC – Santa Catarina
Relações Internacionais para o Continente Americano:
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes:
Prof. Dr. José Barroso Filho – ENAJUM
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Eventos:
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec – Minas Gerais
Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC – Paraná
Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS – Mato Grosso do Sul

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UMICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Fabiano Pires Castagna; Maria De Fatima Ribeiro; Raymundo Juliano Feitosa.

– Florianópolis: CONPEDI, 2022.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5648-635-2
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Constitucionalismo, Desenvolvimento, Sustentabilidade e Smart Cities

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXIX Congresso Nacional do CONPEDI Balneário Camboriu - SC (3: 2022: Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

XXIX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BALNEÁRIO CAMBORIU - SC

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Prefaciamos os artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I, pelos quais ficamos responsáveis pela coordenação por ocasião do XXIX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BALNEÁRIO CAMBORIU – SC.

A exemplo dos Encontros anteriores, virtuais ou presenciais, o Direito Financeiro e o Tributário permanecem com grande relevância e destaque no cenário jurídico e da produção científica nacionais, fato este comprovado pela qualidade dos dezessete artigos enviados e dos 13 apresentados na tarde do dia 8 de dezembro de 2022. Organizados em quatro grandes eixos temáticos pelos coordenadores do Grupo de Trabalho, a saber, Eixo 1 (Processos Judicial e Administrativo Tributários), Eixo 2 (Sustentabilidade Ambiental e Tributação), Eixo 3 (Tributação, Direito Digital e Tecnologias) e Eixo 4, apresentaram temáticas de alta densidade e pertinência, sobretudo dado o contexto jurídico e econômico em que se encontra o País, que procura ainda se reerguer da recessão causada pela pandemia e para a qual a tributação, bem como a aplicação dos recursos públicos, detêm fundamental importância, podendo auxiliar na recuperação ou aprofundar ainda mais a crise pela qual passa o Brasil.

O primeiro dos eixos, direcionado para o Processo Tributário e para o Processo Administrativo Tributário, tratou de questões como a modulação de efeitos das decisões do STF e a convivência de norma declarada inconstitucional no ordenamento; o significado de "cancelamento" nas decisões administrativo-tributárias e a recente decisão do Supremo Tribunal Federal na ADI nº 5.422/DF acerca da não-incidência do Imposto sobre a Renda Pessoa Física sobre os valores percebidos por alimentandos, em que o autor expôs sua visão contrária ao referido posicionamento.

No segundo Eixo percorreu-se temáticas em que se correlacionaram tributação e questões envolvendo sustentabilidade ambiental. Tratou-se do novo marco de saneamento básico nacional, mais especificamente os limites da competência do manejo de resíduos sólidos urbanos pelos Municípios; as isenções tributárias tendo por método a análise econômica do Direito; a Política Nacional de Pagamento por Serviços Ambientais trazida pela Lei nº 14.119 /2021 e a tributação ambiental a ela relativa; ainda, a aplicação da subsidiariedade estatal – em outras palavras, a defesa de um grau menor de intervenção do Estado na economia – por

meio da concessão de incentivos fiscais a empresas que decidam investir na região do Polígono das Secas nordestino.

No Terceiro Eixo, de extrema atualidade, os autores dos artigos apresentados trouxeram temas muito interessantes, tais como o uso da Inteligência Artificial nos processos de Execução Fiscal visando o melhor e mais eficiente acesso à justiça e resolução dos inúmeros processos dessa ordem espalhados por todo o País e excelente artigo sobre a importância decisiva dos sistemas mundial e nacional de classificação das mercadorias para efeitos de tributação, tendo em vista o desenvolvimento tecnológico e a digitalização da economia como um todo.

O último e não menos importante dos Eixos, que entendemos por bem denominar Princípios Tributários e outros assuntos, versou sobre conteúdos atuais e específicos na tributação nacional e internacional. Apresentou-se artigo em que as teorias de justiça social de John Rawls foram aplicadas à progressividade tributária; outro artigo abordou as desigualdades regionais e econômicas que geram estratificação social no Brasil, problema que a tributação acaba por acirrar; a não-incidência de tributos, em especial o IPTU, sobre Áreas de Preservação Permanente e a natureza jurídica dos emolumentos notariais e registrais como forma de promoção de justiça fiscal.

De tudo que foi escrito e apresentado durante o Grupo de Trabalho em Direito Tributário e Financeiro do XXIX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BALNEÁRIO CAMBORIU – SC, é notável perceber que os temas destacaram-se pela originalidade e pela preocupação quanto ao enfrentamento dos problemas atuais e cotidianos vividos pela sociedade brasileira não somente quanto à constituição, cobrança e fiscalização dos tributos, mas quanto à prestação administrativa e jurisdicional de soluções eficazes quando há litígio, bem como a importância crescente de fenômenos contemporâneos que afetam as finanças públicas, a tributação e outras áreas do conhecimento humano, como as novas tecnologias e o meio ambiente.

Os organizadores desta obra registram o cumprimento cordial aos autores que se debruçaram em temáticas cruciais para a sociedade brasileira, tendo sido aprovados em um rigoroso processo de seleção, apresentando-nos tão profícuos debates que se desenvolveram neste Grupo de Trabalho.

Deixamos, ainda, nosso agradecimento especial à Diretoria do CONPEDI, em nome do Professor Orides Mezzaroba, pela confiança depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT.

Aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dra. Maria de Fatima Ribeiro (Universidade de Marília)

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa (Universidade Católica de Pernambuco)

Prof. Dr. Fabiano Pires Castagna (Universidade do Vale do Itajaí - UNIVALI)

A PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA COMO POLÍTICA CONSTITUCIONAL DE JUSTIÇA SOCIAL, A PARTIR DA TEORIA DE JOHN RAWLS

TAX PROGRESSIVITY AS A CONSTITUTIONAL POLICY OF SOCIAL JUSTICE, FROM THE THEORY OF JOHN RAWLS.

Marcelino Meleu [1]
Aleteia Hummes Thaines [2]
Willian Pickler Batista [3]

Resumo

A distribuição de renda para enfrentar a desigualdade social é observada como política pública para fortalecer as sociedades democráticas que apresente índice elevado de vulnerabilidade tanto econômica quanto social. Nesse contexto, questina-se: A progressividade tributária, analisada em conjuto com os elementos da teoria de justiça de John Ralws, pode se revestir em política constitucional apta a concretizar um modelo de justiça social no Brasil? Para enfrentar o problema proposto estabeleceu-se como objetivo geral: verificar se a progressividade tributária, analisada em conjuto com os elementos da teoria de justiça de John Ralws, pode se revestir em política constitucional apta a concretizar um modelo de justiça social no Brasil. E, como específicos: a) estudar o conceito de justiça de John Rawls; b) analisar, como politica constitucional, a tributação progressiva e seus resultados como meio para alcançar a justiça social. Partindo da hipótese de que a progressividade nos tributos pode auxiliar na redistribuição de renda, desde que, atrelada a elementos de uma teoria de justiça que proponha um sistema de direitos e deveres bem ordenados e justamente distribuídos, que atenda as necessidades mínimas dos cidadãos, observou-se que os elementos da teoria de justiça de John Rawls pode fundamentar uma política constitucional de progressão tributária comprometida com a concretização da justiça social no Brasil. A pesquisa é de cunho bibliográfica utilizando-se o método hipotético-dedutivo.

Palavras-chave: Justiça social, Progressividade tributária, Solidariedade, Redistribuição, John rawls

Abstract/Resumen/Résumé

Income distribution to face social inequality is seen as a public policy to strengthen

---

[1] Doutor. Pós-Doutor em Direito. Vice-coordenador e professor permanente do PPGD FURB. Pesquisador. Líder do Grupo de Pesquisa Direitos Fundamentais, Cidadania & Justiça certificado junto ao CNPq pela FURB.

[2] Doutora. Pós-Doutora em Direito. Professora permanente do PPGDR FACCAT. Pesquisadora no Grupo de Pesquisa Instituições, Ordenamento Territorial e Políticas Públicas para o Desenvolvimento Regional certificado junto ao CNPq.

[3] Especialista de Direito Tributário e Contabilidade Tributária. Advogado.

democratic societies that have a high level of both economic and social vulnerability. In this context, the question is: Can tax progressivity, analyzed in conjunction with the elements of John Ralphs' theory of justice, be covered in constitutional policy capable of realizing a model of social justice in Brazil? In order to face the proposed problem, the general objective was established: to verify whether tax progressivity, analyzed in conjunction with the elements of John Ralphs' theory of justice, can be covered in constitutional policy capable of realizing a model of social justice in Brazil. And, as specific: a) to study John Rawls' concept of justice; b) analyze, as a constitutional policy, progressive taxation and its results as a means to achieve social justice. Based on the hypothesis that tax progressivity can help in the redistribution of income, provided that, linked to elements of a theory of justice that proposes a system of well-ordered and fairly distributed rights and duties, which meets the minimum needs of citizens, observed It is concluded that the elements of John Rawls' theory of justice can support a constitutional policy of tax progression committed to the achievement of social justice in Brazil. The research is of a bibliographic nature using the hypothetical-deductive method.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Social justice, Tax progressivity, Solidarity, Redistribution, John rawls

1 INTRODUÇÃO

O debate sobre a responsabilidade do Estado na efetivação de políticas públicas com objetivo de reduzir as desigualdades sociais e econômicas ganha relevância em um Estado Democrático de Direito, como o inaugurado em 1998, no Brasil, elevando-se inclusiva ao status de política constitucional, face aos objetivos fundantes desse nova paradigma, como estabelecido no art. 3º da CF/88, entre os quais, de construir uma sociedade livre (I), justa e solidária (I); garantir o desenvolvimento nacional (II), bem como, de erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais (III).

Para concretizar tais objetivos, o Estado deve promover um orçamento adequado, que os contemplem, portanto, a arrecadação de tributos, se reveste de meio para obtenção das receitas necessárias para sua manutenção e cumprimento dos objetivos constitucionais fundamentais. Para tanto, surge a necessidade de verificar se a progressividade tributária pode contribuir para a concretização daqueles objetivos, contudo, para tal análise, se mostra imprescindível eleger uma teoria que fundamente um modelo de justiça.

A partir desta constatação, a presente pesquisa objetiva, de um modo geral, verificar se a progressividade tributária, analisada em conjunto com os elementos da teoria de justiça de John Ralws, pode se revestir em política constitucional apta a concretizar um modelo de justiça social no Brasil, e, de modo específico: a) estudar o conceito de justiça de John Rawls; b) analisar, como política constitucional, a tributação progressiva e seus resultados como meio para alcançar a justiça social.

Estabelecendo como hipótese a premissa de que a justiça social, sob a perspectiva rawlsiana, poderá ser alcançada por meio da distribuição de bens primários decorrentes da arrecadação realizada pelo Estado com a tributação progressiva, a pesquisa buscará responder ao seguinte questionamento: A progressividade tributária, analisada em conjunto com os elementos da teoria de justiça de John Ralws, pode se revestir em política constitucional apta a concretizar um modelo de justiça social no Brasil?

Tal se justifica, à medida que, sem desconhecer a existência de outras concepções de justiça social, a construção teórica contratualista de John Rawls, propõe uma reordenação das principais instituições que são responsáveis pela distribuição dos bens com objetivo de concretizar uma sociedade justa, onde os cidadãos terão igualdade e liberdade assegurados pelo Estado para realização de seus propósitos pessoais.

Tal reordenação, pressupõe a ressignificação das instituições que são responsáveis pela distribuição dos bens com objetivo de concretizar uma sociedade justa, onde os cidadãos terão

igualdade e liberdade assegurados pelo Estado para realização de seus propósitos pessoais. A teoria de John Rawls se diferencia de outras teorias liberais, por estabelecer que o Estado também deve garantir os direitos sociais, como habitação, saúde e educação, tornando-se uma teoria mais adaptada aos objetivos fundamentais previstos na Constituição Federal de 1988, uma vez que, tal matriz presume que a distribuição equitativa de direitos e deveres entre os membros da sociedade torna mais viável alcançar uma orde social justa.

Com vistas a contemplar a temática abordada, o estudo se divide em duas partes. Na primeira, estudando o conceito de justiça social sob a perspectiva da teoria dejohn rawls e, em um segundo momento, buscará analisar, como política constitucional, a tributação progressiva e seus resultados como meio para alcançar a justiça social.

Para atingir os objetivos e responder ao problema proposto, estabeleceu-se como procedimentos metodológicos a realização de pesquisa bibliográfica, consubstanciada em livros e artigos publicados relevantes sobre a temática e materiais em formato físico ou e, apoiando-se no método hipotético-dedutivo.

Salienta-se o fato de o presente trabalho servir como uma reflexão sobre a problemática apresentada, sem, contudo, ter a pretensão de firmar um posicionamento ou a presunção de encerrar o debate sobre justiça social e as possibilidades para sua efetivação.

2 O CONCEITO DE JUSTIÇA SOCIAL SOB A PERSPECTIVA DA TEORIA DE JOHN RAWLS

A concepção de justiça foi objeto de estudo por diversos teóricos, porquanto, parte de uma compreensão comum que almeja a necessidade de perscrutar entendimentos que prospectem a efetivação de valores estabelecidos em uma sociedade livre. A teoria de justiça, proposta por John Rawls em 1971, em sua obra Uma teoriada Justiça, apresenta uma defesa do liberalismo por meio da tentativa de conciliação entre igualdade e liberdade, com regresso ao contratualismo clássico apresentado por Kant, Rousseau e Locke.

O objeto primordial da justiça social, para Rawls, está na estrutura da sociedade e diz respeito à maneira pela qual as instituições sociais distribuem direitos e deveres fundamentais (RAWLS, 2002, p. 8), com isso, é possível verificar que o autor se preocupor com ideais como liberdade, dignidade e solidariedade para se alcançar uma sociedade justa.

Na concepção de Rawls, um cidadão livre é um ser humano que vive em sociedade e compartilha do acesso indiscriminado de todos os bens públicos e com acessoigualitário às oportunidades, portanto, somente com uma redistribuição de bens primários é que um cidadão

poderá ser livre. Rawls destaca que os princípios básicos da justiça devem ser pactuados sob um véu de ignorância, pelo qual as partes contratantes estarão em uma posição original, não conhecendo de antemão seus objetivos pessoais, sua condição socioeconômica, posto que,

> Na justiça como equidade a posição original de igualdade corresponde ao estado de natureza na teoria tradicional do contrato social. Essa posição original não é, obviamente, concebida como uma situação histórica real, muito menos como uma condição primitiva da cultura. É entendida como uma situação puramente hipotética caracterizada de modo a conduzir a uma certa concepção da justiça. (RAWLS, 2002. p. 13).

A posição original deve ser considerada, como recomenda o autor, uma situação hipotética em que as partes contratantes aceitam os mesmos princípios de justiça, suas instituições políticas, sociais e econômicas. E esta posição original hipotética, torna-se essencial para Rawls justificar uma possível justiça social.

Os princípios para justiça a serem compartilhados por todos na posição original são apresentados da seguinte forma:

> a) Todas as pessoas têm igual direito a um projeto inteiramente satisfatório de direitos e liberdades básicas iguais para todos, projeto este compatível como todos os demais; e, nesse projeto, as liberdades políticas, e somente estas, deverão ter seu valor equitativo garantido.
> b) As desigualdades sociais e econômicas devem satisfazer dos requisitos: primeiro, devem estar vinculadas a posições e cargos aberto a todos, em condições de igualdade equitativa de oportunidades; e, segundo devem representar o maior benefício possível aos membros menos privilegiados da sociedade. (RAWLS, 2002, p. 47-48).

Ao assegurar as liberdades nas suas diversas nuances e ao lidar com as diferenças para garantir as oportunidades aos menos favorecidos, percebe-se a ambição de um procedimento que seja aplicável para qualquer grupo social pretendente a ser minimamente justo.

Contudo, a teoria apresentada recebeu diversas críticas, atentamenteanalisadas por John Rawls que buscou apresentar soluções para os questionamentos realizados por outros teóricos. Como bem salienta Gargarella (2008, p. XX).

> Os críticos de Rawls serão apresentados em dois grupos. Por um lado, trataremos daquela postura segundo a qual a "teoria da justiça" é insuficientemente "liberal", a ponto de não respeitar de todo o ideal característico que regula o liberalismo: o ideal da autonomia. [...] Por outro lado, veremos as objeções de outro grupo de autores que afirmam que a teoria de Rawls é insuficientemente "igualitária". [...]
> Por meio dos trabalhos de Ronald Dworkin, Amartya Sen e Gerald Cohen, poderemos examinar principalmente alguns dos mais notáveis esforços

destinados a aperfeiçoar o igualitarismo de Rawls.

Também, não passaram despercebidas as críticas apresentadas por Amartya Sen, que em sua obra Desenvolvimento como liberdade, refere:

> As motivações subjacentes à teoria de Rawls e ao enfoque da capacidade são similares, mas o tratamento da questão é diferente. O problema com respeito ao argumento rawlsiano está em que, mesmo tendo-se em vista os mesmos fins, a capacidade que as pessoas têm de converter bens primários em realizações é diferente, de tal maneira que uma comparação interpessoal baseada na disponibilidade de bens primários em geral não tem como refletir também as liberdades reais de cada pessoa para perseguir um dado objetivo, ou objetivos variáveis. (SEN, 2010, p. 322).

O resultado dos diversos textos publicados por Rawls na tentativa de responder aos questionamentos realizados à sua teoria da justiça, foi divisão da obra do filósofo em o *Primeiro* e o *Segundo* Rawls. Nesta pesquisa abordou-se de forma unificada os principais conceitos aplicáveis para realização da justiça social.

Na concepção rawlsiana a busca dos indivíduos por vantagens particulares opostas e conflitantes torna-se praticável somente por meio de um sistema de direitos e deveres bem ordenados e justamente distribuídos que atenda as necessidades mínimas dos cidadãos.

A justiça social, nos moldes da teoria apresentada por Rawls, reconhece, principalmente quando trata do princípio da diferença, as desigualdades econômicas e socais como inevitáveis, mas que devem ser controladas, mediante a distribuição de parcelas dos bens primários capazes de promover a igualdadede oportunidades aos mais vulneráveis.

Constata-se a importância das instituições de proteção social para beneficiar os menos favorecidos, fazendo circular de forma menos desigual a renda e as riquezas entre as camadas da sociedade.

E para fins da presente pesquisa, parte-se da premissa que o legislador Constituinte de 1988 estabeleceu como um dos objetivos fundamentais do Estado brasileiro, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais. Poresta razão, não se adentrará na dificuldade político social para se alcançar um consenso sobreposto sobre justiça social, eis que já posto na Constituição Federal de 1988.

Nesse sentido afirma Sarlet (2011, p. 45)

> [...] não resta, portanto, qualquer dúvida de que o princípio do Estado Social eos direitos fundamentais sociais integram os elementos essenciais, isto é, a identidade de nossa Constituição, razão pela qual já se sustentou que os direitos sociais (assim como os princípios fundamentais) poderiam ser considerados – mesmo não estando expressamente previstos no rol das ‘cláusulas pétreas’.

Parte-se da perspectiva que a efetivação da justiça social impõe ao Estado a necessidade de proporcionar aos indivíduos a construção política fundada na igualdade de oportunidades e na solidariedade coletiva, para garantir que os menos privilegiados tenham acesso as mesmas oportunidades. Sob este prisma, a justiça social pode ser vistacomo um encontro entre a economia e o social.

Para que seja possível alcançar a justiça social, as instituições que compõe a estrutura básica da sociedade devem aceitar um parâmetro comum fundamental pelo qual as desigualdades serão reduzidas. O parâmetro comum adotado por Rawls são os bens primários e a justiça na distribuição destes bens é que vai determinar o grau de equidadede uma sociedade.

Os bens primários são divididos em dois aspectos: i. *Naturais*, aqui incluídosa saúde e os talentos; e ii. *Sociais*, que incluem os direitos e as liberdades básicas fundamentais, as oportunidades de acesso às posições sociais com vantagens socioeconômicas (RAWLS, 2002). Contudo não se restringem a uma lista fechada, porque vão aos poucos progredindo juntamente com o desenvolvimento da sociedade.

Constata-se que os bens primários, em coerência com a importância da liberdade na teoria rawlsiana, são aqueles que os indivíduos utilizam como meios para alcançar seus objetivos de vida, logo, a restrição aos bens primários implicaria na limitação da liberdade dos indivíduos desfavorecidos.

Para que a distribuição dos bens primários seja justa, o governo se divide emquatro setores no estabelecimento das instituições básicas distributivas: 1) Setor de alocação – para identificar e corrigir os desvios em relação à eficiência, causados pelo insucesso dos preços como métrica para os custos e benefícios sociais; 2) Setor de estabilização – para garantir as condições de trabalho para todos que o desejarem; 3) Setorde transferências – responsável por investigar o bem estar e atender as necessidades dos mais vulneráveis; e 4) Setor de distribuição – cujo objetivo é preservar uma justiça aproximativa das partes a serem distribuídas por meio da taxação e dos ajustes no direitode propriedade. (RAWLS, 2002, p. 306).

Pontua-se a associação entre o setor de distribuição apresentada por Rawls e a progressividade tributária como meios para fornecer recursos necessários para suprir osetor de transferências em seu objetivo de uma igualdade equitativa. Sob a perspectiva rawlsiana, a tributação progressiva busca concretizar o ideal de uma posição original de igualdade para todos os cidadãos.

Em que pese não ser objeto deste estudo, sabe-se das críticas que Ronald Dworkin (2002, p. 237), sobre a inviabilidade da posição original equitativa em gerar consenso sobre

princípios de justiça diferentes, porém, o que se pretende é verificar os efeitos da progressividade tributária para efetivação da justiça social.

Além dos bens primários, Rawls também apresenta os bens públicos, como sendo aqueles necessários para garantir as condições dignas à vida coletiva, portanto, nãosão bens oferecidos individualmente, mas oportunizados pelo Estado em benefício da coletividade. O acesso aos bens públicos deve ser igual.

Como já mencionado, a distribuição destes bens primários decorre da arrecadação de recursos por meio da taxação progressiva sobre os rendimentos e herança, causando certa desigualdade entre os deveres dos indivíduos, o que somente é tolerado porque beneficiará os mais vulneráveis. (RAWLS, 2002, p. 82).

Esta concepção de justiça é reconhecida como "justiça como equidade", na medida em que propõe uma distribuição equitativa dos bens primários entre os indivíduos, ao mesmo tempo, que legitima certa desigualdade na distribuição de uma parcela maior de bens para aqueles menos favorecidos.

Contudo, para que a justiça social alcance seus objetivos de garantir as mesmas oportunidades básicas, é primordial a existência de um sistema social adequado:

> O sistema social deve ser estruturado de modo que a distribuição resultante seja justa, independente do que venha a acontecer. Para se atingir esse objetivo, é necessário situar o processo econômico social dentro de um contexto de instituições políticas e jurídicas adequadas. Sem uma organização apropriada dessas instituições básicas, o resultado do processo distributivo não será justo. [...] Em primeiro lugar presumo que a estrutura básica é regulada por uma constituição justa que assegura as liberdades de cidadania igual. [...] Também suponho que há uma igualdade de oportunidades que é equitativa (em oposição a uma igualdade formal). Isso significa que, além de manter as formas habituais de despesas sociais básicas, o governo tenta assegurar oportunidades iguais de educação e cultura para pessoas semelhantes dotadas e motivadas, seja subsidiando escolas particulares, seja estabelecendo um sistema de ensino Público. [...] Por último, o governo garante um mínimo social, seja através de um salário-família e de subvenções especiais em casos de doença e desemprego, seja mais sistematicamente por meio de dispositivos tais como um suplemento gradual de renda (o chamado imposto de renda negativo). (RAWLS, 2002, p. 303-304).

Nesse panorama, constata-se a importância de ações realizadas pelo Estado que serão efetivadas por meio dos recursos arrecadados daqueles que possuem maiores rendimentos, com objetivo de alcançar a justiça social.

Afirma Rawls:

> [...] O governo deve receber uma parte dos recursos da sociedade, para que este possa fornecer os bens públicos e fazer os pagamentos de transferências necessários para que o princípio da diferença seja satisfeito. Esse problema pertence ao setor de distribuição, já que a carga tributária deve ser partilhada de forma justa e esse setor tem por objetivo criar organizações justas. Deixando de lado muitas dificuldades, vale a pena notar que uma tributação proporcional sobre as despesas pode fazer parte do melhor sistema tributário. (RAWLS, 2002, p. 307).

A justiça social proposta dentro da Teoria da Justiça de Rawls busca uma distribuição de rendimentos para melhorar as condições de vida e a renda dos menos favorecidos ao mesmo tempo que tributa de forma progressiva a renda dos mais abastados, o que resultaria em uma sociedade mais igualitária nas oportunidades.

Neste sentido, tem-se, um dos aspectos importantes do igualitarismo apresentado por Rawls: a ideia de mínimo social. O conceito desta ideia é apresentado no texto *The Idea of n Overlapping Consensus* (1987), como os meios necessários para que os indivíduos possam fazer uso efetivo de suas liberdades básicas e oportunidades.

Para melhor compreensão do mínimo existencial, convém mencionar a decisão do Eminente Ministro Celso de Mello do Supremo Tribunal Federal:

> 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). (BRASIL, 2011).

Pontua-se ainda, que diversos estudiosos criticam a teoria rawlsiana por não abordar as desigualdades naturais, como por exemplo, no caso de dois indivíduos com as mesmas liberdades e oportunidades, mas que se distinguem por razões do acometimento de grave doença. O que é abordado com primor por Martha Nussbaum em sua obra *Fronteiras da Justiça: deficiência, nacionalidade, pertencimento à espécie* (2013). Ademais, não se desconhece a percepção social e econômica estadunidense e eurocêntrica para efetivação da teoria proposta por John Rawls.

Entretanto, o legislador constituinte de 1988 almejou objetivos sociais para o Brasil que se vinculam a uma igualdade de oportunidades promovidas pelo Estado, ainda que em uma sociedade marcada pela desigualdade. Por isso a tentativa de verificar se a tributação

progressiva pode ser um instrumento para alcançar os objetivos constitucionais.

3. A TRIBUTAÇÃO PROGRESSIVA COMO POLÍTICA CONSTITUCIONAL E SEUS RESULTADOS COMO MEIO PARA ALCANÇAR A JUSTIÇA SOCIAL

A compreensão sobre as razões e a história da tributação é essencial para estabelecer os limites toleráveis que cada sociedade suportará a título de exação tributária.Antes do Estado Moderno, os tributos eram devidos aos Soberanos em razão de uma suposta proteção contra invasores. Atualmente, é por meio dos tributos que os Estados Democráticos arrecadam recursos necessários para efetivação dos serviços públicos. (BALTHAZAR, 2005, p. 20).

Na segunda metade do século XVIII, Adam Smith, em sua obra "A Riqueza das Nações: Investigação sobre sua Natureza e suas Causas", apresentou quatro proposições a respeito dos impostos: i) os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para manutenção do Governo, na proporção de suas respectivas capacidades; ii) o imposto que cada indivíduo é obrigado a pagar deve ser fixo e não discricionário; iii) todo imposto deve ser recolhido no momento e da maneira que, com maior probabilidade, forem mais convenientes para o contribuinte; e iv) todo imposto deve ser planejado de tal maneira que retire e conserve fora do bolso das pessoas o mínimopossível, além da soma que ele carreia para os cofres do Estado. (SMITH, 2017. p. 282- 283).

Os sistemas tributários eram compostos, essencialmente, por tributos aduaneiros, sobre o consumo e sobre a propriedade. Contudo, em razão do aumento das despesas do Estado decorrentes de guerras por disputas territoriais, surgiu a necessidadede uma nova fonte de custeio, instituindo-se o imposto sobre a renda (ZILVETI, 2013, p.101).

No Brasil, em 1843, em razão da Guerra dos Farrapos, foi criada uma contribuição extraordinária sobre a remuneração dos funcionários públicos, por meio da Lei n. 317. O referido tributo era provisório e com objetivo de financiar o Estado em razãodo conflito interno (CORREA, 1994, p. 127). Contudo, passou a ser permanente sobre a remuneração dos funcionários públicos com a publicação da Lei n. 1.507 de 1867, tornando-se um imposto de guerra em tempos de paz.

Com a tributação sobre a renda, tornou-se necessário estabelecer os limites de incidência deste novo tributo, especialmente, a capacidade do indivíduo em suportar acarga tributária.

O princípio da capacidade tributária, da qual se origina a progressividade tributária, ordena que cada contribuinte seja tributado segundo suas manifestações de riqueza, ou seja, a

tributação observará a disponibilidade de meios econômicos do contribuinte. (NOBRE JÚNIOR, 2001, p. 32).

Nesse diapasão, a Constituição Federal de 1988, estabeleceu em seu art. 145, § 1º que os impostos deverão ser graduados, sempre que possível, segundo a capacidadeeconômica do contribuinte. A formatação de um imposto progressivo, ou seja, que seja mais alto conforme maior a renda do indivíduo, converge com o princípio da diferença apresentado por Rawls.

A tributação prevista na Constituição deve ser vista também como um dever de solidariedade social e não apenas como um meio de prover e manter as instituições sociais. Isto porque, o princípio da solidariedade impõe, ao que parece, um dever de comprometimento de toda sociedade com a redução da miséria humana, da carência de oportunidades e da coparticipação da vida social.

Destaca-se que a tributação progressiva não viola o princípio da igualdade definido no *caput* do art. 5º da Constituição Federal de 1988, pois este princípio refere-sea uma garantia formal na aplicação da lei, permitindo-se a desigualdade para garantir a igualdade de tratamento.

Tem-se o entendimento de Torres (2011, p. 112) que

> [...] sucede que o princípio da igualdade é vazio, pois recebe o conteúdo de outros valores, como a justiça, a utilidade e a liberdade. Assim sendo, só será proibida a desigualdade na apreciação da capacidade contributiva do cidadão ou da necessidade do desenvolvimento econômico se não tiver fundamento na justiça ou na utilidade social, hipótese em que estará ferida a liberdade alheia. Em outras palavras, as desigualdades só serão inconstitucionais se não conduzirem ao crescimento econômico do país e à redistribuição de renda nacional [...].

Neste sentido, a progressividade implica no tratamento diferenciado de pessoas que se encontram em situação diversa, revelando-se como potencial elemento para uma tributação equitativa e como fonte de receita para financiamento de políticas públicas para efetivação dos direitos fundamentais.

Ao adotar a progressividade como um critério para tributação, o Estado cria um instrumento para que os indivíduos mais afortunados cumpram seu dever para com os outros, consubstanciado na solidariedade presente no sentimento de comunidade. (KORNHAUSER, 2003, p. 135-139).

A progressividade resulta em uma tributação conforme a capacidade econômica do contribuinte, por meio de alíquotas ascendentes diante da riqueza individual, ou seja, quanto maior for a riqueza, deverá ser também a alíquota.

E ainda que a riqueza, nos termos da teoria exposta por Amartya Sem (2011,p.287) não seja a forma mais adequada de ponderar uma vantagem, pois é a privação de capacidade o real critério de pobreza, para os fins que o presente estudo se propõe, será considerada a ausência de bens primários como fator determinante para não efetivação dos direitos fundamentais estabelecidos na Constituição Federal de 1988.

Observa-se que juntamente com a progressividade tributária, se torna imprescindível políticas públicas de Estado para garantir a redistribuição de renda e o acesso a serviços públicos de qualidade para os menos favorecidos.

Em país de acentuada desigualdade social, a utilização do caráter progressivo do imposto sobre a renda surge como uma forma de redistribuição de riqueza para garantir a liberdade e igualdade propostos por Rawls.

Notoriamente, no atual sistema tributário brasileiro, em que a progressividadetributária está restrita a poucos tributos (IR, ITR, ITCMD e IPTU)[1] pode-se considerar inviável atender o caráter redistributivo, contudo, se a progressividade tributária é um elemento de auxílio da redistribuição de riquezas, deve-se pensar na ampliação deste mecanismo para todos os tributos.

Assim, parece que a progressividade tributária está fortemente relacionada com a justiça social, pois o encargo tributário seria distribuído adequadamente entre todosos cidadãos, prestigiando a solidariedade ao exigir dos mais afortunados uma tributação maior em benefício da redução das desigualdades.

Para enfrentar uma interpretação jurídica, que busque a redução das desiguldadesm como a verificada no contexto brasileiro, torna-se imprescindível o estudo do Direito como "política constitucional", pois, como observou Gustavo Zagrebelsky, o Direito é um conjunto de materiais de construção, porém a construção em concreto não é obra da Constituição enquanto tal, mas de uma 'política constitucional' que se aplica às possíveis combinações destes materiais"(1998, p. 8) e, que significa estudar não apenas as técnicas jurídicas e disciplinares de interpretação e aplicação das disposições constitucionais (como **"***normatividade constitucional*", segundo a fórmula de H. Heller), mas sobretudo as políticas, de qualquer conteúdo e nível (privado, comercial, tributário, cultural, pedagógico, econômico, local, nacional, supranacional, internacional etc.), que contribuem para promover ou condicionar a atuação das Constituições e, portanto, do Direito, como desenhos da convivência civil (como "*normalidade constitucional*", segundo H. Heller) e da vida em comunidade (MELO; CARDUCCI, SPAREMBERG, 2016).

[1] IR – Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza; ITR – imposto sobre a propriedade territorial rural; ITCMD – Imposto de transmissão causa mortis e doação; IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano.

Para Carducci, a "*política constitucional*" não é outra coisa que não o conjunto de ações e atividades práticas, culturais, educativas, sociais, comunicativas, jurisprudenciais, legislativas, econômicas, políticas, que alimentam práxis de uso das regras e princípios jurídicas, em geral, e constitucionais em particular**,** *mas sobretudo a unidade do sentido da Constituição no seu conjunto* (MELO; CARDUCCI, SPAREMBERG, 2016), uma vez que**,** a "*política*" é um conjunto de práticas sociais, de indivíduos, movimentos, associações, através das quais é criada uma ordem de convivência, em razão de compartilhamentos gerais fundados sobre informações autonomamente adquiridas e convergentes nas finalidades, que também pode conter ameaças de eficácia excludente de direitos fundamentais, advindas não somente da política, mas "de todos os subsistemas autônomos que dispunham de uma dinâmica expansiva própria" (TEUBNER, 2016, p. 254).

Tal política, para a pretensão do presente trabalho, deve revelar "uma teoria dos direitos fundamentais sociologicamente fundada, que compreende os direitos fundamentais como instituição" (TEUBNER, 2016, p. 297), bem como, um distanciamento da tradição metodológica ainda hoje dominante nos sistemas romano-germânicos, que partindo de uma base hegeliana, confere ao Estado centralidade no discurso constitucional. Ou seja, acompanhando Paulo Otero (2007), tal proposta assume o compromisso de fazer uma leitura personalista do fenômeno constitucional, onde as instituições encontram na pessoa humana viva e concreta, o fundamento do Poder Político e da Constituição[2]. Neste ambiente, a Constituição é fruto de uma longa investigação em torno da articulação entre a história da filosofia político-constitucional e a evolução da tutela jurídico-constitucional da pessoa humana.

Só um modelo político de Estado de direitos humanos, alicerçando a edificação de uma democracia humana, permite no presente, uma garantia jurídico-constitucional eficaz dos direitos fundamentais inerentes ao ser humano (CANOTILHO, 2003, p. 1370), tendo em vista que, o dilema da modernidade é a proposta de elaboração de uma racionalidade de um mundo, que se sabe que não se pode observar completamente devido a sua diferenciação[3]. Aliás,

[2] Para Canotilho, um traço característico do chamado constitucionalismo global reside na "tendencial elevação da dignidade humana a pressuposto ineliminável de todos os constitucionalismos". (CANOTILHO, 2003, p. 1370).

[3]De acordo com Martuccelli, a sociologia possui três matrizes principais: a diferenciação social, a racionalização e a condição moderna. A partir dessas matrizes, elabora-se o contraponto da modernidade desde a chamada crítica pós-moderna. É dentro desse vasto campo analítico que se pode introduzir a obra de Niklas Luhmann nas ciências sociais. Para Martuccelli, Luhmann se insere no caminho aberto por Émile Durkheim, denominado de diferenciação social. Na mesma linha, destacam-se Talcott Parsons e Pierre Bourdieu. Porém, entende-se que, além dos aspectos da relação entre diferenciação e integração de Durkheim, existem claros pontos de contato com as ideias de racionalização de Weber, Foucault e Habermas. A modernidade se relaciona, nessa ótica, com uma reflexão que jamais consegue conciliar dois projetos simultâneos: de um lado, a vontade de produzir modelos estáveis da realidade social, e, de outro, a consciência de que a situação social sempre é indeterminada, e o mundo, irrepresentável. (MARTUCCELLI, 1999).

contrariando o modelo social proposto por Rousseau, Tocqueville (TOCQUEVILLE, 2004) não despreza a diferenciação, assumindo que em vez de destruir o espaço entre as pessoas, completa-o com instituições públicas que reúnem as pessoas em suas diferentes capacidades, que tanto as separam como as vinculam[4].

Portanto, uma racionalidade de mundo que leve em conta sua diferenciação, pressupõe uma análise policontextural das relações e dos sujeitos envolvidos[5], para fins de uma possível solução para efetivação dos direitos humanos no cenário internacional, tendente à afastar os meios de opressão e exclusão, gerando no indivíduo um sentimento de pertencimento e não de exclusão, já que, no campo do direito privado, por exemplo, "os direitos fundamentais não podem ser limitados à proteção das esferas individuais de atuação, mas necessitam de uma ampliação para a garantia da pluralidade dos discursos (TEUBNER, 2005, p, 291)[6].

É nesse contexto, que, os fundamentos apresentados pela teoria da justiça em John Rawls, de natureza redistributiva, pode ter na progressividade tributária como política contitucional, um elemento para alcançar seu objetivo de assegurar uma sociedade justa, igual e solidária e assim, concretizar os objetivos inseridos em um Estado Democrático de Direito, como o inaugurado no Brasil em 1988.

4 CONCLUSÃO

Partiu-se da premissa que o combate à desigualdade é dever solidário de todos os cidadãos e que deve ser concretizado por meio de políticas públicas adotadas pelo Estado brasileiro em consonância aos objetivos fundamentais previstos na Carta Constituinte.

Com esta premissa, o presente estudo, que teve por objetivo analisar a hipótese da progressividade tributária como política constitucional apta a alcançar a justiça social. Com os fundamentos de John Rawls, analisou os conceitos de justiça redistributiva e os seus impactos na redução das desigualdades sociais e econômicas, bem como, os resultados decorrentes da

[4] Autores vinculados a tradição republicana, como Michael Sandel, afirmam que as instituições públicas de que falava Tocqueville, incluem assembléias públicas, as escolas, as religiões e as ocupações capazes de proteger a virtude (aqui entendida como um bem comum). (SANDEL, 1996, p. 320-321). Entre o rol de virtudes daqueles pensadores, Roberto Gargarella inclui: "a igualdade, a simplicidade, a honestidade, […] o amor à justiça, […], a solidariedade e, em geral, o compromisso com o destino dos demais". (GARGARELLA, 2008, p. 187).

[5] Com participação conjunta – face o reconhecimento da diferenciação - de entidades privadas, governos e tribunais, porquanto, "a separação de funções entre governo responsável por políticas públicas e tribunais julgadores de litígios entre entidades públicas e privadas pode obrigar a novas precisões dogmáticas sobre as *'political questions'".* (CANOTILHO, 2008, p. 268).

[6] Para Teubner (2005, p. 291) "essa ampliação do indivíduo ao discurso foi a mensagem da teoria de sistemas para o direito público, que alterou fundamentalmente seu entendimento sobre os direitos fundamentais, cujas consequências sobre o direito privado, porém, ainda devem ser extraídas".

progressividade na tributação.

A partir disto, pode-se concluir que a tributação progressiva é um instrumento do Estado que fornece os meios para efetivação dos direitos fundamentais, especialmentedos indivíduos menos favorecidos, por meio do pagamento de tributos daqueles que possuem maior riqueza, em prestígio ao princípio da solidariedade.

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu um sistema tributário que indica a progressividade tributária como instrumento par auxiliar na redução das desigualdadessociais, especialmente, ao indicar que os impostos sobre a renda, sobre a propriedade e sobre heranças, devem observar a progressividade.

Não se pretende afirmar que a justiça social no Brasil pode ser alcançada, exclusivamente, por meio da progressividade tributária, eis que as desigualdades sociais e econômicas estão arraigadas em fatores históricos e culturais, entretanto, considerandoque o Estado pode ser visto como o gestor de riquezas nacionais, a tributação progressivapode servir como uma ferramenta a contribuir para efetivação da justiça social.

Conclui-se que a progressividade tributária poderá ser utilizada como política constitucional para alcançar a justiça social, sob a perspectiva da teoria da justiça de John Rawls, uma vez que os recursos arrecadados dos indivíduos mais abastados serão utilizados para garantir os direitos fundamentais sociais previstos na Constituição Federalpara os cidadãos mais vulneráveis.

REFERÊNCIAS

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BRASIL. **Constituição Federal da República Federativa Brasileira de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 31 jul. 2022.

BRASIL. **Supremo Tribunal de Federal**. Ag. Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo n. 639.337 São Paulo. Relator. Min. Celso de Mello. Dje. 14 set. 2011. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=627428. Acesso em: 31 jul. 2022.

CANOTILHO, J.J.G. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7 ed. Coimbra: Almedina: Lisboa, 2003.

CANOTILHO, J.J.G. **Estudo sobre Direitos Fundamentais**. 2 ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2008, p. 268.

DWORKIN, R. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nélson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls**: um breve manual de filosofia política. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. **Princípio constitucional da capacidade contributiva**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2001.

KORNHAUSER, Marjorie E. **The Rhetoric of the Anti-Progressive Income Tax Movement; a Typical Male Reaction**, 86 Mich. I. Rev. 465 (1987). (Reproduzido em CARON,Paul L.; BURKE, Karen C.; McCOUCH, Grayson M.P. Federal Income Tax Anthology. Cincinnati, Ohio: Anderson 1997, 2ª tiragem), 2003.

MARTUCCELLI, Danilo. **Sociologies de la Modernité**. Paris: Gallimard, 1999.
[1]TOCQUEVILLE, Alexis. **A Democracia na América**. Vol I e II. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

MELO, M. P; CARDUCCI, Michele; SPAREMBERG, R. F. L. **Políticas Constitucionais e sociedade:** direitos humanos, bioética, produção do conhecimento e diversidades. Curitiba: Editora Prismas, 2016.

NUSSBAUM, Martha C. **Fronteiras da Justiça: deficiência, nacionalidade, pertencimento à espécie**. Tradução de Susana de Castro. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2013.

OTERO, Paulo. **Instituições Políticas e Constitucionais**. Vol. I. Lisboa: Almedina, 2007.

RAWLS, J. **Justiça como Equidade. Uma reformulação**. Tradução de Cláudia Berliner.São Paulo: Martins Fontes, 2003.

RAWLS, J. **Uma Teoria da Justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes , 2002.

SANDEL, M. **Democracy's Discontent.** Cambridge: The Belknap Press of Havard University Press, 1996.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

SEN, Amartya. **A Ideia de Justiça**. Trad. Denise Bottmann e Ricardo Doninelli Mendes.São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo, Companhia de Bolso, 2010.

TEUBNER, Gunther. **Direito, sistema e policontexturalidade**. Piracicaba: Editora Unimep, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

ZAGREBELSKY, Gustavo. **Il diritto mite. Legge, diritti, giustizia,** Torino, Einaudi, 1992.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.