

**XXVIII CONGRESSO NACIONAL DO  
CONPEDI BELÉM – PA**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO**

**LISE TUPIASSU**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal 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

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais

**Vice-presidente Nordeste** - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul

**Secretário Executivo** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - Unimar/Uninove – São Paulo

#### **Representante Discente – FEPODI**

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

#### **Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

#### **Secretarias:**

##### **Relações Institucionais**

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – Santa Catarina

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM – Distrito Federal

##### **Relações Internacionais para o Continente Americano**

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão

##### **Relações Internacionais para os demais Continentes**

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

#### **Eventos:**

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFMS – Rio Grande do Sul)

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

#### **Comunicação:**

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina)

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul)

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais)

**Membro Nato** – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

---

D597

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

Coordenadores: Lise Tupiassu; Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2019.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-844-8

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Direito, Desenvolvimento e Políticas Públicas: Amazônia do Século XXI

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Congressos Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVIII Congresso Nacional do CONPEDI (28 : 2019 : Belém, Brasil).

CDU: 34



# XXVIII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BELÉM – PA

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

---

### **Apresentação**

Discutir o direito tributário e financeiro no Brasil hodierno é tarefa das mais desafiadoras possíveis. Quando o GT se reuniu e tivemos a oportunidade ímpar de escutar, refletir e debater questões essenciais nesta seara, percebemos que existe algo que preocupa todos nós. Após participarmos de inúmeros congressos e encontros do CONPEDI, integrando a coordenação de GT's DIREITO TRIBUTÁRIO e FINANCEIRO, nunca pude constatar um rol de articulados que denotasse tanta ênfase na questão fiscal nacional. Isto nos mostra a contemporaneidade dos trabalhos realizados. A despeito do GT envolver direito tributário e financeiro - este, por vez, sendo gênero daquele - artigos cujo objeto fosse especificamente questões afetas ao direito financeiro, ou como assim alguns o desejam o fiscal, eram quase que isolados ou de rara presença. Desta feita apresentaram-se inúmeros sobre os mais variados enfoques quanto ao almejado equilíbrio orçamentário dos entes federados. Desde a impossibilidade da redução dos vencimentos dos servidores públicos até mesmo o postulados dos benefícios fiscais em Portugal na realidade brasileira, afere-se um sentimento claro de busca de soluções financeiras para o déficit público nacional; sem que para tal ocorra ofensa à princípios basilares constitucionais. No mais também nos deparamos com artigos inusitados como compensação financeira em matéria de direito ambiental, terceiro setor ou mesmo a ausência de incentivo fiscal para a inovação em startups. Por isso, a despeito te termos também trabalhos de qualidade que salta aos olhos cuja verve e é tida como clássica como, por exemplo, imunidade sobre templo de qualquer culto, substituição tributária progressiva e tributação justa, revela-se neste livro uma tendência clara de redirecionamento da discussão habitual da cobrança do tributo para outra cujo mote principal seria a compatibilização da receita obtida nesta cobrança com as necessidades do Estado para fazer frente às despesas públicas.

Agradecemos a linda e histórica cidade de Belém por nos receber de forma tão carinhosa, sentindo-nos honrados quanto à oportunidade de participar de um evento tão dignificante e rico na área da pós-graduação em direito.

Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Lise Tupiassu - UFPA

Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - [publicacao@conpedi.org.br](mailto:publicacao@conpedi.org.br).

# TRIBUTAÇÃO JUSTA

## FAIR TAXATION

Simone Cruz Nobre

### Resumo

Alguns enxergam a tributação como uma interferência do Estado na propriedade. Outros, diversamente, defendem que o direito de propriedade apenas pode ser garantido pela existência daquele e, assim, o que pertence ao indivíduo seria apenas a parcela após a tributação. Logo, a tributação não enfraquece os direitos, mas os garante. Visando explicações para essas visões díspares, o artigo busca mostrar como os valores de justiça, cultivados socialmente, passaram a influenciarem a tributação. Para isso, com base na teoria de justiça de John Rawls e a igualdade em Ronald Dworkin, busca-se definir um conceito de tributação justa no mundo contemporâneo.

**Palavras-chave:** Tributação justa, Princípio da capacidade contributiva, Justiça, Igualdade, Liberdade

### Abstract/Resumen/Résumé

Some see taxation as a state interference with property. Others, on the other hand, argue that the property right can only be guaranteed by its existence and, thus, what belongs to the individual would be only the portion after taxation. Therefore, taxation does not weaken rights, but guarantees them. Aiming at explanations for these disparate views, the article seeks to show how socially cultivated values of justice began to influence taxation. For this, based on John Rawls theory of justice and equality in Ronald Dworkin, we seek to define a concept of fair taxation in the contemporary world.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Fair taxation, Principle of contributive capacity, Justice, Equality, Freedom

## 1. INTRODUÇÃO

A tributação sempre sofreu grande resistência dos indivíduos, mesmo sendo instrumento necessário para a garantia dos direitos fundamentais. Este fato decorre da maneira excessiva e desigual a que foram submetidos os que estavam sujeitos à sua incidência. Ainda hoje, este quadro requer atenção.

Por isso, alguns enxergam a tributação como uma interferência do Estado na propriedade do indivíduo e buscam se proteger da ameaça que a história nos relata. Outros, diversamente, defendem que o direito de propriedade apenas pode ser garantido pela existência do Estado e, assim, o que de fato pertence ao indivíduo seria apenas a parcela após a tributação. Neste sentido, a tributação não enfraqueceria os direitos, mas sim os garantiria.

O fato é que, a depender do entendimento construído, a solidariedade resta fragilizada, enfraquecendo um dos principais alicerces da tributação no mundo contemporâneo.

Estes entendimentos díspares, contudo, são resultados de nossa longa história que não podem ficar esquecidos, por terem sido importantes para a construção dos valores, hoje, cultivados no seio social.

Com efeito, esses valores de justiça irão influenciar o poder de tributar, estabelecendo as bases para o modelo de tributação justa.

Desta forma, se queremos descobrir o que vem a ser uma tributação justa, mister entender, inicialmente, como o conceito de justiça foi modelado historicamente.

Realizando uma análise de forma sintética nas teorias de justiça de John Rawls e Ronald Dworkin, buscamos delimitar a estrutura necessária para um sistema justo e, assim, tentar traçar a estrutura necessária a estas respostas.

Este artigo foi dividido em cinco capítulos. No primeiro capítulo abordaremos o que se entende por justiça, nos três momentos mais significativos de nossa história.

No segundo capítulo, comentaremos como os valores cultivados na sociedade passam a ser incorporados na tributação.

Posteriormente, de forma sintética, abordaremos a teoria da justiça de John Rawls e, no capítulo seguinte, a de Ronald Dworkin, extraíndo, nessas teorias, pontos de ancoragem para a tributação justa.

Por fim, buscaremos conceituar o que podemos entender como tributação justa no mundo contemporâneo.

## 2. A JUSTIÇAMODELADA HISTORICAMENTE

O poder de tributar, de compelir o cidadão ao cumprimento de determinadas obrigações tributárias, tanto quanto o de impor penalidades por sua inobservância, deve ser justas. Apenas observar a legalidade formal não é suficiente para legitimar a sua imposição.

Contudo, para entender o que vem a ser uma tributação justa e poder, em função do descumprimento do dever legal de pagar tributos, gerar um poder sancionador tributário formalmente correto e substancialmente necessário e adequado, é fundamental compreendermos o que se entende por justiça.

A expressão justiça envolve a noção de equidade, virtude, exatidão. É um termo muito utilizado nos livros jurídicos.

No entanto, Justiça é uma expressão abstrata e relacional. É a partir da observação do seu semelhante que o homem passa a comparar suas ações e as entender como adequadas ou inadequadas.

Embora o homem, pela própria natureza, seja um ser livre, o exercício desta liberdade só pode ser exercido dentro da sociedade. Daí a necessidade de se estabelecer a noção de qualquer direito e, por conseguinte, da definição de justiça ser extraída no seio social, uma vez que para exercer o direito de liberdade requer reconhecimento.

Desta forma, antes de ser um conceito jurídico, o termo justiça é essencialmente social.

Por ser social, a utilização da expressão justiça vem atrelada a valores culturais, morais e religiosos, cultivados no seio de uma sociedade. Modelada a partir de um referencial ético e social, muitas vezes, é reflexo das conjunturas políticas e econômicas vividas por um povo, em determinado momento da sua história.

A expressão justiça está ligada à noção de ideal a ser preservado nas relações sociais. Ela é, portanto, um comando a ser acionado quando se pretende definir um caminho a seguir, uma lei a interpretar, uma ação a executar.

Contemporaneamente, a ideia de justiça deve ser buscada a partir da concepção de Estado Democrático de Direito, onde as relações sociais são estabelecidas sob a égide da lei, promulgadas para a garantia e o respeito aos direitos fundamentais.

No entanto, a concepção de justiça pode ser modelada historicamente nos três momentos mais significativos: no período clássico, no qual o valor de justiça estava diretamente ligada à igualdade; no período moderno, no qual a justiça igualitária passa a ser atingida a partir da liberdade e, o período contemporâneo, em que à igualdade, à liberdade é acrescido o valor da dignidade.

Muitos filósofos no período clássico definiram a justiça como uma virtude.

Ensina Aristóteles (2002, p. 104) que o homem justo é um homem probo e cumpridor das leis<sup>1</sup>.

Para Aristóteles (2002, p. 105) a justiça é uma virtude completa. “É completa porque a pessoa que a possui pode exercer sua virtude não só em relação a si mesmo, como também em relação ao próximo (...)”.

Para Aristóteles existe mais de uma espécie de justiça: a justiça geral e a justiça particular. Esta última, dividindo-se em justiça distributiva e corretiva.

A justiça geral se orienta pela ideia de lei, pois será esta que deverá definir as condutas em sociedade, visando ao bem comum (BARZOTTO. 2010, p. 82).

O dever de recolher tributos está fundado na ideia de justiça geral.

A justiça distributiva é aplicada na distribuição dos bens públicos e deve levar em consideração as honrarias ou méritos. A justiça distributiva, portanto, deve ser proporcional ao critério estabelecido.

Ensina Aristóteles (2002, p. 108-109) que:

Se as pessoas não são iguais, não receberão coisas iguais; mas isso é a origem de disputas e queixas (quando iguais têm e recebem partes desiguais, ou quando desiguais recebem partes iguais). Ademais, isso se torna evidente pelo fato de que as distribuições devem ser feitas “de acordo com o mérito de cada um”, pois todos concordamos que o que é justo com relação à distribuição, também o deve ser com o mérito em um certo sentido, embora nem todos especifiquem a mesma espécie de mérito: os democratas o identificam com a condição de homem livre, os partidários da oligarquia com a riqueza (ou nobreza de nascimento), e os partidários da aristocracia com a excelência.

A igualdade era estabelecida segundo o mérito. No entanto, naquela época, a avaliação do mérito não era possibilitada a todos. Mulheres, escravos, e crianças eram excluídos pela política vigente (MELO. 2012, p. 88).

As políticas públicas utilizam-se dos critérios definidos na justiça distributiva para estabelecer as suas metas. Esta justiça, portanto, fundamentaria o poder de tributar exercido pelo Estado.

A justiça corretiva seria aquela atribuída pelo juiz a uma pessoa a título de compensação pelo dano que causou a outra pessoa.

No entanto, partindo do entendimento de Aristóteles que o conceito de justiça tem muitas definições, pois tanto pode representar um sentimento ético e particular, como

---

<sup>1</sup> Ele parte da ideia de uma lei bem elaborada.



pode ser associado à ação humana em sociedade, passaria, então, o Estado ser responsável, por meio das leis, a equalizar as condutas em sociedade.

A presença do Estado se fazia, portanto, necessária, pois, segundo Hobbes, o homem é movido por três paixões: o desejo de lucro, de segurança e de reputação. Somente o Estado, com seu poder, conseguiria equilibrar esses interesses, evitando a guerra do homem contra o homem (ZILVETE. 2004, p. 55).

Contudo, se por um lado a presença do Estado se fazia importante para disciplinar e equalizar os interesses, o que de fato surgiram foram regimes totalitários, os quais almejavam o controle efetivo dos indivíduos.

A busca por poder motivou a conquista terras, as espoliações de comunidades, passando a cobrança de tributos ser utilizada como contraprestação à proteção social.

Períodos de inquietação e abusos foram vivenciados e a justiça, que no período clássico estava assente no ideal igualitário, passa, no período moderno, a ser compreendida com foco intenso na liberdade.

A liberdade fiscal era direito que pertencia apenas à nobreza e à igreja, classes que desfrutavam de imunidade tributária e privilégios, sustentados por meio de cobrança extraordinária de impostos (TORRES. 2005-a, p. 02).

A liberdade, então, passa a ser a bandeira contra à opressão. Era a resposta social contra governos absolutistas que violavam os direitos do homem, período no qual as regalias desfrutadas pelos monarcas eram sustentadas às custas dos sacrifícios de seus súditos.

A justiça, fundada apenas na igualdade, se mostrava insuficiente em face à nova realidade, pois a igualdade, até aqui alcançada, atingia concreção apenas formal. Como atingir um tratamento igualitário se o homem não era livre para determinar o seu destino?

A justiça, entendida como sinônimo de liberdade, passa a ser defendida como parte integrante da própria natureza humana. Se o homem nasce livre deveria, portanto, ser o Estado, como criação humana, e não o homem a sofrer limitações na sua forma de atuação.

Caberia ao Estado, então, reconhecer o direito à propriedade, à liberdade de opção religiosa, liberdade de pensamento, de opinião.

Assim, no período moderno, a fonte da lei passa a ser o homem e não mais os costumes, ou mesmo, resultado dos mandamentos de Deus.

A atuação do Estado passava a se voltar apenas para manutenção das forças armadas e administração da justiça, e, a tributação, como contraprestação às necessidades estatais típicas, era destinada ao custeio de suas atividades gerais ou especiais.

O tributo entendido como “preço da liberdade” (TORRES. 2005-a, p. 02) passa a ser o fiador da conquista da riqueza e da felicidade, da liberdade de trabalho e do incentivo ao lucro no comércio e no câmbio.

No entanto, períodos de intenso conflito culminaram com guerras e revoluções e, mais uma vez, o que se constatou foi o retorno da exploração do homem pelo homem.

A desigualdade social se intensificou, pois a liberdade almejada não garantiu a igualdade.

A liberdade necessitava ser normatizada, a fim de que fosse possível o seu exercício dentro de uma sociedade, evitando, com isso, tendências egoístas.

Segundo Zilveti (2004, p. 61):

Há de se ter um consenso, portanto, de que o homem não nasce com direitos naturais definidos, embora esses pudessem compor um sistema normativo ideal. Acata-se, também, a tese de que é preciso que sejam feitas regras de reconhecimento e limitações desses direitos, previstas uma sanção para o não cumprimento ou recompensa para o cumprimento dessas regras de convívio. As normas pressupõem a existência de um poder interventor, incumbido de sistematizá-las, elaborá-las e fazê-las cumprir.

Assim, caberia ao Estado zelar pelo estrito cumprimento das regras, impondo sanções àqueles que não as observe.

As sanções, neste sentido, são medidas que um ordenamento normativo dispõe para reforçar o respeito às suas prescrições.

No entanto, o poder normativo que é atribuído ao Estado, deve ser realizado com leis que reflitam os valores considerados relevantes para o convívio social, caso contrário, estas serão facilmente desrespeitadas, fragilizando o ordenamento jurídico.

Ocorre que as leis, para serem cumpridas, necessitam refletir consenso entre os homens e, como definir o que vem a ser justo, normatizando condutas universais, em uma sociedade plural e desigual?

Se o homem é um ser social, a sua concepção de justiça irá refletir os valores cultivados naquela sociedade, dentro de um determinado tempo. A lei positivada, para ser justa, deverá refletir a ética social.

O direito à liberdade pressupõe autonomia, a ausência de limitações que retirem do indivíduo a possibilidade de determinar-se conforme suas escolhas.

No entanto, para Kant, agir com autonomia é proceder de acordo com o estabelecido em lei, pois sendo a liberdade natural do homem, esta não lhe é atribuída por sua livre escolha, mas pautado pela natureza. Logo, o homem somente pode se considerar livre quando ele próprio estabelece o seu destino e, este o faz por meio da lei.

Desta forma, o dever de recolher tributos, estabelecido em lei, deve ser entendido como um ato respaldado na liberdade.

No entanto, com o desenvolvimento industrial e as diferenças sociais cada vez mais intensas, as desigualdades necessitavam ser reduzidas. As atrocidades da Segunda Guerra Mundial culminam com a necessidade da formação do Estado social, na busca pela inclusão social, em respeito à dignidade humana.

No período contemporâneo, portanto, a ideia de justiça parte do conceito de dignidade, fundado no respeito e igual consideração que deve ser atribuído ao homem, reduzindo as privações que o impossibilite de exercer a sua liberdade participativa social.

Assegurar a participação social requer, entre outras coisas, garantir meios que propicie reconhecimento pessoal, pela própria comunidade, do seu valor.

Constata-se, portanto, que o conceito de justiça, modelado historicamente reconheceu três valores essenciais: a igualdade, a liberdade e a dignidade.

### **3. OS VALORES DE JUSTIÇA NA TRIBUTAÇÃO**

Como destacado, a ideia de justiça evidenciou valores e princípios jurídicos que foram modelando e alicerçando o seu conceito.

Para Oliveira (1998, p. 51): “ser justo, em suma, é tratar a todos com igualdade”.

A igualdade embora apresente características típicas de todo e qualquer princípio como a abstração e ausência de hierarquia, possui uma bipolaridade como traço distintivo.

A igualdade, diferentemente dos outros princípios nos quais seus opostos sinalizam negação, “não encontra na desigualdade o seu desvalor, senão até que pode por ela se afirmar” (TORRES. 2005, p. 145-146).

Assim, se na falta de justiça podemos denominar de injustiça, a desigualdade nem sempre significa uma violação à igualdade.

A igualdade, no entanto, deve reconhecer as diferenças individuais e promover um tratamento igualitário dentro das desigualdades estabelecidas, sejam tais desigualdades de ordem social ou econômica.

Dentro deste escopo, ensina Ferreira (1995, p. 277):

O princípio da igualdade não proíbe de modo absoluto as diferenciações de tratamento. Veda apenas aquelas diferenciações arbitrárias, as discriminações.

Na verdade, o tratamento desigual dos casos desiguais, na medida em que se desigualam, é exigência do próprio conceito de justiça.

A igualdade na tributação, por outro lado, não se define de maneira clara. Como medir o que vem a ser a justa parte em uma tributação?

Alguns defendem o imposto fixo individual, onde todo cidadão, merecedor de tratamento igualitário, deveria sofrer igual tributação. A equidade por estes defendida, contudo, não enxergaria diferenças sociais e desigualdades decorrentes da própria economia de mercado que acarretam capacidades diferentes para arcar com o ônus tributário.

Segundo Rohenkohl (2007, p. 190):

[...] não restam dúvidas que, ao legislador de cada pessoas política, está o dever de apreender a real e efetiva dimensão dos signos econômicos descritos nas regras de competência da Constituição Federal, sob pena de, assim não procedendo, vir a perpetrar injustificadas distinções entre contribuintes, afrontando, pois, o princípio da igualdade.

As desigualdades precisam ser reconhecidas, uma vez que acabam sendo reflexo da ausência de liberdade.

O ideal de igualdade, também, influenciou as leis tributárias, conduzindo Adam Smith, ao relacionar as quatro máximas que deveriam nortear a imposição de qualquer imposto, elencar, como primeiro postulado, o princípio da capacidade contributiva:

Os súditos de cada Estado devem contribuir para apoiar o governo, da melhor forma possível, de maneira proporcional às suas respectivas habilidades, ou seja, de modo proporcional à renda que eles respectivamente desfrutam sob a proteção do Estado. (SMITH, 2009. p.639)

E assim, complementa: “Na observância ou na negligência dessa máxima está aquilo que é chamado de igualdade ou desigualdade de tributação” (SMITH, 2009. p.639).

A concretização do princípio da igualdade, portanto, requer um critério diferenciador, que no direito tributário pode ser compreendido como igual ou diferente o indivíduo segundo o critério da capacidade econômica (ÁVILA. 2013, p. 172).

Segundo Klaus Tipke (2002, p. 31), o princípio da capacidade contributiva significa:

todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos. Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto. Para contribuintes com rendas disponíveis igualmente altas o imposto deve ser igualmente alto. Para contribuintes com rendas disponíveis desigualmente altas o imposto deve ser desigualmente alto.

Assim, despesas públicas deveriam ser rateadas entre os contribuintes, na medida em que estes tenham usufruído, potencial ou efetivamente, dos bens e serviços proporcionados pelo Estado.

O tributo, com fundamento no postulado da capacidade contributiva, à medida que estabelecia limites à tributação, evitando a expropriação exacerbada pelo Estado do resultado do labor humano, garantia uma isonomia de tratamento.

O princípio da capacidade contributiva viria a fundir a liberdade na igualdade, ao reconhecer os signos individuais de cada pessoa, evitando que o peso da tributação venha a escravizar o homem.

O tributo necessita, além graduar seu ônus, reconhecer o direito de propriedade. A tributação deveria ser compulsória, mas não confiscatória. O direito de propriedade, segundo John Locke, é pré-político, devendo o Estado, portanto, reconhecer esse direito.

Assim, o valor de liberdade estabelece o primeiro limite ao poder de tributar: a vedação ao confisco.

Portanto, o dever de recolher tributos é obrigação de todos, muito embora a capacidade de arcar com o ônus tributário possa estar restringida sobre alguns. Assim, não é o dever que sofre a limitação, mas a capacidade contributiva da própria pessoa.

O que pode ser alterado é a sua capacidade contributiva, mas não o seu dever. Isso por que, quando se fala em dever vinculado a uma obrigação com o justo, não devemos entender o dever, como um dever vulgar. Não podemos compreender este dever como simples obrigação. O dever no sentido do justo se funda em uma obrigação superior, em um dever sobreposto.

Sem capacidade contributiva para arcar com o ônus tributário, o Estado não pode exercer o seu poder de tributar sobre o indivíduo, muito embora, reste o dever deste para com a sociedade.

Com efeito, o dever de recolher tributo seria incondicionado e, portanto, um imperativo categórico a ser seguido pelo valor humanitário que este alberga.

Pagar tributo passa a ser um dever de respeito para com todas as pessoas. O respeito, como reconhecimento do outro que, à nossa semelhança, possui humanidade e, portanto, portador de dignidade.

Neste sentido, por reconhecer o homem como portador de dignidade, a tributação, para alguns, apenas passa a ser possível, a partir da garantia de um mínimo necessário para satisfazer suas necessidades básicas.

O princípio da capacidade contributiva passa, portanto, a refletir o segundo limite, mostrando que o poder de tributar é, antes de tudo, fundamentado no reconhecimento da dignidade humana.

Segundo Costa (2012, p. 71), a capacidade contributiva só pode reputar-se existente quando aferir alguma riqueza acima do “mínimo vital”.

O fato é que algumas teorias tentaram encontrar resposta ao que fundamentava um tratamento diferenciado na tributação, de forma a sustentar princípio de moralidade política.

A teoria da equivalência ou do benefício preceitua que o contribuinte deve ser tributado na medida em que recebe e se beneficia dos serviços prestados pelo Estado.

Contudo, como medir esse benefício?

Murphy e Nagel (2005, p. 23) ao tentar dar concretude a essa teoria, explicam que a simples avaliação do nível de bem estar antes e depois da existência do governo conseguiria aferir este benefício.

O fato é que nem todos os serviços prestados pelo Estado são individualizados. Ademais, se eu não utilizar dos serviços prestados pelo Estado poderia deixar de recolher tributos? É permitido ao Estado, como garantidor de direitos fundamentais, omitir-se a prestar assistência a quem dela necessitar?

Assim, devido à dificuldade de se definir esta métrica, posto que muitos serviços, como, por exemplo, a segurança, são prestados de forma universal, esta teoria recebeu várias críticas pela doutrina.

Com efeito, segundo a teoria do benefício, a tributação não seria proporcional à renda recebida, mas ao benefício de fato recebido. Neste sentido, tanto rico como o pobre pagariam valores iguais por serviços recebidos, mesmo que o bem estar resultante seja diferente.

Ocorre que mesmo ultrapassada a definição desta métrica inicial, haveria sempre dois problemas de difícil ponderação nesta teoria: o declínio da utilidade marginal do dinheiro que varia de forma diferente sobre os indivíduos e a dificuldade na definição da alíquota a ser adotada.

Portanto, a teoria do benefício não consegue se assentar em um Estado cujo fundamento está fincado na dignidade da pessoa humana, pois a tributação, neste caso, só deve se efetivar após garantia de um limite mínimo para a própria subsistência do ser humano.

Assim, o certo é que aqueles que recebem mais devem arcarcom uma tributação maior e a tributação necessita, também, levar em consideração o efetivo peso sobre a renda.

A teoria do sacrifício surge com fundamento na igualdade material, uma vez que requer que o ônus tributário recaia nos contribuintes de forma a produzir mesma perda de bem-estar. Ou seja, gerando igual sacrifício.

Assim, segundo Murphy e Nagel (2005, p. 34-35):

O justo esquema tributário distingue os contribuintes de acordo com sua renda e pede mais dos que têm mais, de modo a garantir que cada contribuinte arque com a mesma perda de bem-estar, ou seja, de modo que o custo real, e não o custo monetário, seja o mesmo para todos. Neste caso, a suposição factual fundamental é o da diminuição do valor marginal do dinheiro; o princípio da igualdade de sacrifícios pode motivar esquema tributário progressivo ou proporcional dependendo da taxa segundo a qual diminui a utilidade marginal da renda.

Desta forma, indivíduos com maior capacidade econômica sofrem menor perda de bem estar acima de determinada renda quando comparado com indivíduos de classe menos favorecida, uma vez que o excedente, em um dado momento, reduz o valor a este conferido.

Contemporaneamente, essas teorias vêm cedendo espaço à teoria da solidariedade social, onde o dever de pagar tributo passa a ser visto como um direito fundamental (GODOI, 2005, p. 167). A solidariedade, fundada na ideia de dignidade, acresce seu valor ao princípio da capacidade contributiva, já assente no ideal de liberdade e igualdade.

#### **4. LIBERDADE E IGUALDADE DE OPORTUNIDADE PARA UM SISTEMA JUSTO**

A tributação, utilizada como meio de efetivar a garantia de direitos, é vista como um dever fundamental.

Este dever é fundado na concepção ético-jurídica do tributo, que, segundo Oliveira (1999, p. 06), é concebido:

no interesse social, resultante da possibilidade que tem o indivíduo, componente do grupo, de concorrer para o sustento deste; tal possibilidade que, se efetiva, transforma-se em dever, pois, do contrário, estar-se-ia determinando ou, pelo menos, ensejando o locupletamento de uns à custa de outros e a própria inviabilização da forma social.

Contudo, a tributação ainda é entendida por alguns como uma interferência do Estado na propriedade do indivíduo.

Este tipo de leitura da tributação gera uma rejeição ao tributo, pois este o impede de gerir parte do produzido por seu labor, por seu próprio esforço, pelo seu mérito.

Outros, por sua vez, compreendem lhe pertencer apenas o valor após a tributação, uma vez que o direito de propriedade é reconhecido apenas em decorrência do ordenamento jurídico criado pelo Estado.

Neste sentido, faz-se importante observar algumas teorias de justiça que norteiam uma relação direta ou indireta entre justiça distributiva e mérito, que fatalmente influenciará uma tributação justa.

Grande parte dos recursos advindos da tributação é utilizada para efetivação da justiça distributiva, fundada na ideia de solidariedade, sendo o tributo uma prestação compulsória.

Contudo, questionamentos florescem em torno de o porquê desta obrigatoriedade. Se somos livres, como podemos estar sujeitos a imposições que não anuímos?

Rawls aduz que quando se estabelece princípios de justiça que todos concordariam, independentemente de seus interesses ou vantagem particular, não necessitaria de prévio consentimento. Haveria, por assim dizer, um contrato hipotético outorgando legitimidade para o Estado atuar em nome do bem comum.

E quais princípios de justiça teriam a força vinculante capaz de ser adequado a orientar todas as instituições?

Segundo Rawls, os princípios que efetivem a liberdade básica e o princípio da diferença.

Partindo de uma concepção de justiça como cooperação social, Rawls defende que, em uma hipotética posição original, os homens, cobertos pelo véu da ignorância, sendo livres e desconhecendo seus talentos naturais e a posição em que ocupa na sociedade, definiriam, mais facilmente, os princípios de justiça.

Sob o véu da ignorância afirma Rawls (1997, p. 13):

garante que ninguém é favorecido ou desfavorecido na escolha dos princípios pelo resultado do acaso natural ou pela contingência de circunstâncias sociais. Uma vez que todos estão numa situação semelhante e ninguém pode designar princípios para favorecer sua condição particular, os princípios de justiça são o resultado de um consenso ou ajuste equitativo.

Assim, o princípio da liberdade básica requer igual oportunidade para todos. Ou seja, os postos sociais devem ser acessíveis a todos, com igualdade equitativa de oportunidade (BINENBOJM. 2007, p. 240).

Por sua vez, o princípio da diferença confere maior eficácia à justiça sobre o bem estar individual. Assim, a desigualdade de oportunidades somente é admitida quando visa aumentar as oportunidades do menos favorecido. Portanto, o princípio da diferença não



impede desigualdade. Pelo contrário, admite-a, mas desde que gere benefícios aos menos favorecidos.

Este último princípio passaria a legitimar a intervenção do Estado no domínio econômico e social com vistas à correção das desigualdades que estejam em desacordo com a premissa inicial.

Assegurar estes direitos e liberdades visam garantir igualdade entre os indivíduos.

Este tipo de postura contrapõe-se ao utilitarismo que visa maximizar o bem estar global. Para esta corrente, o que justificaria a tributação e, por conseguinte, a transferência de riquezas entre pessoas de classes diferentes não pode ser vista apenas pelo fato de que o ônus tributário ser suportado com maior ou menor sacrifício por uma parcela da sociedade. A tributação teria como objetivo a relocação eficientes de recursos a fim de fomentar maior benefício à maioria. O fato é que caso o maior número de indivíduos esteja alocado em classes mais favorecidas, ou o resultado econômico-social favorecer o bem estar da sociedade, a desigualdade não justificaria qualquer interferência do governo.

Ocorre que as desigualdades não podem ser admitidas mesmo que em nome do bem estar geral, como entende o utilitarismo. A redução das desigualdades passa a ser uma exigência de justiça social. Afirma Rawls (1997, p. 04):

a justiça nega que a perda da liberdade de alguns se justifique por um bem maior partilhado por outros. Não permite que os sacrifícios impostos a uns poucos tenham menos valor que o total maior das vantagens desfrutadas por muitos. [...]os direitos assegurados pela justiça não estão sujeitos à negociação política ou ao cálculo de interesses sociais.

E complementa: “uma injustiça é tolerável somente quando é necessária para evitar uma injustiça ainda maior” (RAWLS. 1997, p. 04).

O grande problema para o governo é elaborar leis tributárias que sejam, ao mesmo tempo, eficientes e justas.

Eficientes no sentido de estimular a produção e justas, no sentido, não sobrecarregar, principalmente, o acesso a bens daqueles que estão em pior situação.

Um sistema justo seria o que oferece a mesma oportunidade a todos, não privilegiando aqueles de alguma forma obtém vantagens seja por fatores naturais, por condições de nascimento ou circunstâncias. Estas diferenças conduziriam a uma estratificação de classe, suscitando, portanto, correções. Rawls entende que o indivíduo só faz jus às vantagens conquistadas por sua própria decisão.

## **5. IGUAL CONSIDERAÇÃO E RESPONSABILIDADE**

Buscando, também, contrapor-se ao utilitarismo, mas com uma visão mais igualitária acerca da justiça distributiva, Ronald Dworkin tenta demonstrar que nem todas as desigualdades são injustas. A igualdade de oportunidade de John Rawls assume nova interpretação: a igual consideração.

Afirma Dworkin que o ideal igualitário deve orientar qualquer arranjo de governo, uma vez que é por meio deste que se verifica a sua legitimidade.

O governo deve tratar todos como iguais, com mesma atenção e respeito, oferecendo igual consideração, pois os indivíduos possuem direitos oponíveis até mesmo contra o Estado. Desta forma, a igual consideração é a virtude especial e indispensável aos soberanos.

Afirma que dentre os vários ideais políticos, a liberdade e igualdade aparentam estar muitas vezes em contradição, pois há necessidade, em certas situações, de se limitar a liberdade para se efetivar a igualdade, como, também, promover a liberdade pode prejudicar a igualdade.

Entretanto, para Dworkin, não há direito geral à liberdade. Ninguém é plenamente livre para se conduzir sem observância de certos limites. O que se pode afirmar é que os indivíduos têm o direito apenas às liberdades básicas ou fundamentais.

A liberdade não deve ser vista como absoluta ao ponto de em nome desta não permitir uma redistribuição de recursos, capaz de propiciar oportunidades de melhoria na vida dos que já se encontrem em pior situação.

A liberdade não é superior nem mais importante que a igualdade.

Dworkin apresenta duas teorias de igualdade distributiva: a igualdade de bem estar (*equality of welfare*) e igualdade de recurso (*equality of resources*).

A teoria da igualdade de bem estar afirma que as pessoas serão tratadas como iguais quando distribui ou transfere recursos de tal modo que nenhuma transferência adicional possa deixá-las mais iguais em bem estar. Por sua vez, a teoria da igualdade de recurso aduz que ser tratado como igual quando distribui ou requer de tal modo que nenhuma distribuição ou transferência adicional possa torná-los mais iguais em parcelas de recurso.

Buscando demonstrar qual dessas teorias é a mais atraente, Dworkin utiliza o que denomina “individualismo ético”, que é composto por dois princípios: o da igual importância e responsabilidade especial. O primeiro aplica-se à igualdade; o segundo, à liberdade.

Dois princípios do individualismo ético: igual importância e responsabilidade especial. No primeiro, sob um ponto de vista objetivo, é importante que a vida humana seja bem sucedida, em vez de desperdiçada. O

segundo, embora devamos todos reconhecer igual importância objetiva do êxito na vida humana, uma pessoa tem responsabilidade especial e final por esse sucesso – a pessoa dona de tal vida. (DWORKIN. 2011, p. XV)

A igual importância requer que o governo adote políticas e crie leis de forma a propiciar uma igualdade material entre os seus cidadãos. A responsabilidade especial visa que o governo, respeitando as escolhas que estes realizaram, propicie condições para que o desenvolvimento de suas vidas.

Assim, a igualdade distributiva para Dworkin deve estar assente em dois princípios de ideal político: a igualdade de tratamento e igualdade de oportunidade.

Partindo da premissa que a igualdade de recursos é a que melhor efetivará a igualdade distributiva, este entende que a liberdade está concebida dentro da igualdade e não em concorrência com esta.

A partir do momento em que as pessoas devem ser responsáveis por suas escolhas, aspirações e projetos de vida, a liberdade está garantida e fundida na ideia de igualdade.

O Estado deve ser neutro em relação às diferentes noções de vida boa, uma vez que a igualdade de bem estar é de difícil definição, pois o “bem estar individual é uma questão de êxito na satisfação de preferências, na realização de metas e aspirações” (DWORKIN, 2011, p.11).

Dworkin defende que um governo não é capaz, portanto, de igualar as pessoas em felicidade, satisfação, em êxito. No entanto, pode ser capaz de distribuir recursos, por meio de políticas públicas que propiciem ao indivíduo condições de atingir uma igualdade apta a conferir igual consideração, resgatando, assim, por meio da igualdade a verdadeira liberdade.

O governo não deveria estabelecer os bens a ser produzido e como deveria ser distribuído, pois estaria, assim, interferindo no modelo de vida boa que cada indivíduo tem, e que é particular.

No entanto, a igualdade compatível com a liberdade, não estaria presente apenas quando um governo não intervém no mercado, mas quando proporciona uma justa possibilidade para que o indivíduo possa viver o modelo de vida que acredita vantajoso. Isso não significa que o governo deva garantir que todos irão conseguir com igual sucesso esses modelos de vida. Apenas, que o governo plural e democrático aceite essas escolhas.

A justa possibilidade é realizada por meio de políticas redistributivas de forma a reduzir a desigualdade. Contudo, essa política deve respeitar as escolhas, pois não se deve desestimular aqueles que escolheram investir, arriscar, progredir e distribuir para aqueles que

desejaram viver uma vida sem muito esforço ou risco. Assim, a teoria de Dworkin está assente na igual consideração e responsabilidade.

Neste sentido, as escolhas pessoais podem produzir diferenças de riquezas e, portanto, uma justiça distributiva nem sempre será justa se não levar este fato em consideração, no momento de avaliar a igual consideração.

A teoria da justiça de Rawls não leva em consideração os talentos. Os resultados advindos de seu esforço não são reconhecidos. Assim, Dworkin propõe, como solução a esta problemática, o mecanismo do seguro hipotético.

Dworkin acredita que um programa de tributação e benefícios pode ser criado à semelhança do mercado hipotético de seguros, onde o prêmio seria o quanto a ser arrecadado e a cobertura, os benefícios a serem disponibilizados sob a forma de justiça distributiva (FERRAZ. 2007, p. 250).

Se a sociedade deve compulsoriamente recolher tributos a fim de corrigir circunstâncias aleatórias, mas, definir limites de compensação, levando em consideração as aspirações pessoais para conseguir igualar as pessoas em bem estar, não se mostra possível, o seguro hipotético possibilitaria mensurar o nível de recursos que as pessoas escolheriam para levar a vida que consideram boa.

## **6. A TRIBUTAÇÃO JUSTA**

Realizadas estas ponderações acerca da definição de justiça como um conceito essencialmente social, buscamos resgatar nos três momentos mais significativos os valores neles esculpidos, que, sem dúvida, foram reflexos dos anseios e ideais sociais. Posteriormente, passamos a os relacionar aqueles valores de justiça na tributação e podemos verificar a sua interligação com o princípio da capacidade contributiva.

Buscamos justificativas para o tratamento diferenciado na tributação na teoria do benefício, do sacrifício, da solidariedade.

Por fim, pontuamos duas teorias de justiça que, direta ou indiretamente, fundamentam a justiça distributiva e trazem importantes ancoragens para uma tributação justa.

Ao buscar definir o que se entende como uma tributação justa, de imediato associamos à ideia de legalidade e legitimidade. Isso ocorre em virtude da ideia de justiça, contemporaneamente, ser buscada a partir da concepção de Estado Democrático de Direito,

onde as relações sociais são estabelecidas sob a égide da lei, promulgadas para a garantia e o respeito aos direitos fundamentais.

A lei passou a ser sinônimo de segurança em um mundo marcado em sua história por abusos e explorações.

No entanto, o império da lei deve observância ao justo, ao equânime. De nada valeria uma norma respeitar as formalidades, sem que se fundamente em valores aceitos e resguardados no seio social.

Neste sentido, a legitimidade passa a requerer atenção mais acurada.

Torres (2005-b, p.293) entende que “a legitimidade do ordenamento tributário consiste na aceitação dos seus princípios básicos, máxime o da capacidade contributiva”.

E arremata: “A capacidade contributiva seria a causa jurídica do imposto, pois representa a ponte entre a lei e o fato impositivo” (TORRES. 2005-b, p. 297).

Ao admitir a proteção do mínimo existencial e da vedação ao confisco, a tributação, realizada sob a luz do princípio da capacidade contributiva, garante uma intervenção no mercado sem interferir na sua liberdade de escolher o modelo de uma vida boa.

Impõe uma tributação neutra, pois não afeta as distribuições produzidas pelo mercado, quando reconhece seus limites ao seu poder de tributar.

O indivíduo, protegido pela vedação ao confisco, tem reconhecido pelo Estado o seu direito de propriedade. Ao passo que a proteção do mínimo existencial capacita o indivíduo a ser responsável por suas escolhas, pois o habilita a responder pelos resultados delas extraídos.

A tributação passa a respeitar o indivíduo e sua independência frente ao Estado.

O princípio da capacidade contributiva, portanto, passa a representar um modelo de neutralidade tributária, contribuindo decisivamente para uma sociedade democrática e solidária.

Assim, uma tributação justa é um sistema exação fiscal que reconhece o indivíduo como um ser humano, portador de dignidade, de consideração e de responsabilidade.

Cabe ressaltar que a tributação pode gerar dois efeitos no comportamento do indivíduo. Tanto pode incentivá-lo a produzir mais, a fim de recuperar o que lhe foi retido pela tributação, resgatando o valor necessário à sua satisfação, como, também, pode desestimular o labor em virtude de avaliar que o resultado, após a tributação, mesmo com uma maior produção, não lhe confere maior benefício. Essas influências no comportamento dos

indivíduos são o que os economistas chamam, no primeiro caso, de efeito renda e, no segundo, efeito substituição (MURPHY; NAGEL. 2005, p. 32).

Neste sentido, a tributação não deve ser utilizada para favorecer a comercialização de certos bens, influenciando demandas e afetando ofertas de produtos.

Uma tributação justa é aquela na qual o ente público, observando os princípios jurídicos constitucionais tributários, impõe uma tributação, de forma transparente e simples, sobre a riqueza apta para arcar com os encargos públicos, onde o sacrifício econômico seja suportado pelos indivíduos que se encontrem na mesma situação, de forma equânime, reconhecendo os direitos individuais, a liberdade e a dignidade da pessoa humana.

Portanto, uma tributação justa requer que o Governo, ao exercer seu poder de tributar, o faça com transparência, neutralidade e, principalmente, por meio da eleição de capacidade contributiva apta para suportar o ônus tributário.

Uma vez que todos os indivíduos merecem receber igual consideração, o Estado não deve determinar o modelo de vida boa a ser imposto na sociedade, pois ninguém melhor que o próprio indivíduo pode conhecer as suas efetivas necessidades.

## **7. CONCLUSÃO**

Desvendar a justiça requer vasculhar nossas memórias. Os valores que sustentaram os momentos mais significativos de nossa história indicam pontos de ancoragem que devem nortear o que podemos entender por justo no mundo contemporâneo.

A tributação justa está assente nestes mesmos valores: igualdade, liberdade e dignidade.

O princípio da capacidade contributiva requer uma igual tributação para os iguais e, uma tributação desigual para os desiguais. Ademais, por estar limitado por dois limites fundamentais que restringem o poder de tributar: a vedação ao confisco e o mínimo existencial, acaba por mesclar igualdade e liberdade.

O mínimo existencial, como limite inferior, espelha a proteção da dignidade humana. A proteção deste mínimo evidencia que a tributação, apenas se mostra exigível após a satisfação das necessidades básicas do indivíduo.

A vedação ao confisco, como limite superior, reflete a proteção da liberdade. A tributação não pode escravizar o indivíduo. Deve, portanto, o Estado reconhecer o mérito pelo seu esforço, por suas escolhas.

Desta forma, uma tributação justa é uma tributação neutra, isonômica, que reconhece os direitos individuais, a liberdade e a dignidade da pessoa humana. É uma

tributação que adota o princípio da capacidade contributiva como meio efetivar os valores tidos por essenciais na sociedade.

## REFERÊNCIAS

ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. São Paulo: Editora Martin Claret, 2002.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 14ª Ed. Malheiros, 2013.p.172.

BARZOTTO, Luis Fernando. *Filosofia do Direito*. Os conceitos fundamentais e a tradição jusnaturalista. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

BINENBOJM, Gustavo. *Direitos Humanos e Justiça Social: as idéias de Liberdade e Igualdade no final do Século XX*. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Legitimação dos direitos humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 223-250.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.p.71.

DWORKIN, Ronald. *A Virtude Soberana: teoria e prática da igualdade*. 2 ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011.

FERREIRA, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição brasileira de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1995.

FERRAZ, Otávio Luiz Motta. *Justiça Distributiva para Formigas e Cigarras*. São Paulo: CEBRAP, 2007.

GODOI, Marciano Seabra. *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p.167.

KLAUS, Tipke; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. Malheiros, 2002.p.31.

MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. *Princípio da Capacidade Contributiva: a sua aplicação nos casos concretos*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário: capacidade contributiva*. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

ROHENKOHL. Marcelo Saldanha. *O princípio da Capacidade Contributiva no Estado Democrático de Direito (Dignidade, Igualdade e Progressividade na tributação)*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SANDEL. Michel J. *Justiça. O que é fazer a coisa certa*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2011.

SIQUEIRA, Natércia Sampaio. *Tributo, Mercado E Neutralidade no Estado Democrático de Direito*. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*. 2012.

SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações: uma investigação sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. São Paulo: Madras, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Os direitos humanos e a tributação: imunidade e isonomia*. 3.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005-a.

\_\_\_\_\_. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005-b.

ZILVETE, Fernando. *Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.