

III ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

JERÔNIMO SIQUEIRA TYBUSCH

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

HUGO MANUEL FLORES DA SILVA

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

Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - 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: Jerônimo Siqueira Tybusch; Hugo Manuel Flores da Silva; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2021.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-327-6

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Saúde: segurança humana para a democracia

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. III Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2021 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



III ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

O Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro I I, no âmbito do III Encontro Virtual do CONPEDI, se consolida como um espaço de reflexividade crítica para a pesquisa brasileira que relaciona Direito e Tributação. Nesta edição, docentes-pesquisadores de diversos programas de pós-graduação em direito apresentaram temáticas notadamente atuais e relevantes para o contexto tributário nacional e internacional.

Os artigos expostos foram direcionados, principalmente, para as seguintes tópicos: Planejamento Orçamentário e Financeiro de Duração Continuada, Centralismo Fiscal, Fundo de Partição dos Municípios, Responsabilidade Fiscal dos Clubes de Futebol, Igualdade Tributária, Justiça Fiscal Brasileira, Regulação Tributária, Norma Geral Antielisiva, Residência Fiscal Internacional, Dedução dos Gastos com Educação no Imposto de Renda, Imposto sobre Grandes Fortunas, Base de Cálculo do ITBI em Imóveis Adquiridos por meio de Leilões Judiciais e Extrajudiciais, Poluição Atmosférica e IPVA, Tributos Ambientais, Controle de Constitucionalidade no Direito Tributário, Crédito Tributário no Contexto da Pandemia COVID-19, Execução Fiscal, Protesto Extrajudicial com Subsídio de Inteligência Artificial, entre outros.

Certamente o amplo debate realizado, as sólidas teorias de base elencadas e a qualidade geral das pesquisas demonstradas no presente grupo de trabalho irão contribuir, e muito, para o desenvolvimento de redes entre programas de pós-graduação, bem como para formação de pensamento acadêmico crítico de qualidade. Boa leitura!

O PAPEL CENTRAL DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA PARA A JUSTIÇA FISCAL BRASILEIRA

THE CENTRAL ROLE OF TAX EQUALITY FOR BRASILIAN FISCAL JUSTICE

Edison Teixeira Silva ¹
Maria Lírida Calou De Araújo E Mendonça ²

Resumo

A efetividade da justiça fiscal depende diretamente da observância ao princípio da igualdade tributária. Para confirmar essa sentença, procedeu-se com o estudo literário da justiça fiscal e dos princípios tributários, focando na igualdade. Assim, distribui-se a abordagem em 4 partes, analisando a importância da justiça fiscal para o ordenamento jurídico; como se qualifica uma tributação justa; o papel central do princípio da igualdade e; o confronto do princípio da igualdade com outros princípios tributários, objetivando aferir qual mais se aproxima da justiça fiscal. Concluiu-se que a igualdade tributária é a que melhor alcança a essência da justiça fiscal.

Palavras-chave: Justiça fiscal, Efetividade, Princípios tributários, Igualdade, Precedência

Abstract/Resumen/Résumé

The effectiveness of tax justice depends on compliance with the principle of tax equality. To confirm this sentence, we proceeded with the literary study of tax justice and principles, focusing on equality. Thus, the approach is divided into 4 parts, analyzing the importance of tax justice for the legal system; how fair taxation qualifies; the central role of the principle of equality; the comparison of the principle of equality with other tax principles, aiming to assess which one is closest to tax justice. It was concluded that tax equality is the one that best achieves the essence of tax justice.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax justice, Effectiveness, Tax principles, Equality, Precedence

¹ Mestrando em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza. Pós-Graduado Lato Sensu em Direito e Processo Tributário pela Universidade de Fortaleza. Bolsista CAPES/PROEX.

² Pós-doutora em Direito Tributário (UFSC). Doutora em Direito Público (UFPE). Mestre em Ordem Jurídica Constitucional (UFC). Professora titular da Pós-graduação em Direito Constitucional - Mestrado e Doutorado - da UNIFOR.

1. INTRODUÇÃO

O Estado Democrático de Direito é dotado de poderes que lhe foram atribuídos diretamente pela sociedade ao imputar-lhe a responsabilidade máxima de representação, proteção e desenvolvimento com dignidade do seu povo. Então, sob a justificativa de atender aos propósitos para o qual foi criado, o Estado possui o poder de exigir dos administrados os subsídios necessários.

A tributação é a atividade que permite isso ao Estado, no entanto, ela não pode ser livremente exercida, encontrando limitações concretas no ordenamento jurídico brasileiro, no qual constam os anseios do povo, na Constituição Federal de 1988 (CF), por exemplo, existe uma importante lista de princípios que regulam o poder de tributar e reivindica a imputação da justiça no desenvolver da atividade estatal.

Logo, surge a necessidade de entender a aplicação da justiça na organização e direcionamento da ordem jurídica e com isso traçar as linhas de interpretação da justiça fiscal no Estado Democrático de Direito brasileiro e a relevância dos princípios constitucionais para tanto, o que levará a tentativa de responder ao seguinte questionamento: algum dos princípios constitucionais tributários se destaca para a efetivação da justiça fiscal?

Para responder ao questionamento acima, propõe-se a revisão da literatura existente em relação à justiça fiscal e aos princípios constitucionais tributários. Em pó, procurar-se-á entender se o princípio da igualdade tributária de fato destaca-se dos demais no que tange ao alcance concreto de uma tributação justa.

2. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES SOBRE A INFLUÊNCIA DA JUSTIÇA NO ORDENAMENTO JURÍDICO E NA TRIBUTAÇÃO

A existência de um Estado Democrático de Direito exige a construção de um ordenamento jurídico sólido e sustentável, que apresente as diretrizes para a vida em sociedade, bem como os termos da atuação estatal e o relacionamento do Poder Público para com os seus administrados.

Para a fundação de um regramento jurídico há de se privilegiar, outrossim, a integridade das normas componentes do conjunto, que representem um todo coerente do ponto de vista hermenêutico, expressando um sistema jurídico unitário de privilégio à justiça e equidade na exata proporção concebida para aquele grupo social (DWORKIN, 2011).

A substância e a coerência para a interpretação séria do conjunto normativo são elementos indissociáveis, motivo pelo qual o panorama da justiça transparece numa situação elementar para que se molde a prática jurídica responsável, legítima e ética que se impõe no Estado de Direito. A razão disso é que a justiça proporciona justamente a substância e a coerência que viabilizam a compreensão do direito sob o prisma da interpretação de seus alicerces fundamentais (SIQUEIRA; SIQUEIRA, 2015).

Nesse ponto, sustenta-se que o ideal da justiça possui função marcante e indispensável para a criação, solidificação e leitura do ordenamento jurídico, ela atua como espécie de modelo interpretativo e permite identificar e diferenciar as leis boas e as leis más (MONTORO, 2000). Traça-se uma relação de interdependência entre o direito e a justiça, visto que a justiça que não ganha corpo através das normas jurídicas, não conseguirá ser prática num Estado de Direito, já o direito não consegue cumprir o seu papel por si só, dependendo de participação da justiça em seu bojo para que seja coerente, tenha substância e atenda aos anseios da sociedade que ele rege.

A concepção de justiça é conveniente indicador da limitação da validade do ordenamento jurídico, porque a norma jurídica, em um regime democrático de direito, tende a seguir o entendimento social acerca da noção da justiça, mesmo que haja uma demora na adaptação da lei ao sentimento de justiça da comunidade. Nos casos de atraso do acompanhamento da justiça, por vezes ocorre intervenção do Judiciário na redução dos efeitos dessa defasagem da lei (PERELMAN, 1996).

Conceituar justiça em parâmetros gerais é uma tarefa árdua, pois essa assume conteúdo concreto variável, que reflete o pensamento social acerca do momento histórico e dos desafios vivenciados pelo ser humano naquele contexto específico (MAFFETONE; VECA, 2005).

A teoria da justiça aponta para a existência de diversas compreensões da justiça propriamente, a qual pode ser vista, sob uma acepção específica, como característica subjetiva de cada indivíduo. Sobre isso, Aristóteles (1991) defendeu que a justiça retratava uma disposição da alma do ser humano que influenciava a pessoa a fazer e desejar o que é justo.

Para aquele filósofo, justiça haveria de ser tratada como um aspecto moral de excelência, uma vez que a sua prática não se restringe ao indivíduo que incorpora a justiça em seu interior, mas estende-se ao próximo (ARISTÓTELES, 1991). Considera-se a justiça uma virtude completa, não parcial, pois assume feição de bem comum tanto daquele que lhe porta como dos demais indivíduos, alvos da prática justa (MAFFETONE; VECA, 2005).

Nesse primeiro momento, cumpre restringir o objeto de análise deste trabalho, notadamente para concentrar o estudo da teoria da justiça sob a ótica de prática exterior, de

fundamento social, afastando da discussão justamente o ideal subjetivo tratado acima, ou seja, a despeito da relevância dos ensaios da justiça enquanto virtude, esse não será o escopo da pesquisa ora desenvolvida.

Interessa ao debate promovido neste espaço a visão da justiça enquanto a reunião de “[...] critérios elementares de distribuição de bens, sejam eles riqueza, prerrogativas, prestígio, poder, funções, cargos, liberdades ou direitos” (SIQUEIRA; SIQUEIRA, 2015, p. 104). No que tange a essa perspectiva da justiça, permanece válida a afirmação de existirem múltiplos sentidos de justiça, sendo que os mais recorrentes entre eles foram elencados por Chaim Perelman (1996), destacando-se os pensamentos que amparam a distribuição de bens e direitos segundo critérios de mérito, de obras, de necessidades e de determinação legal.

A delimitação temática proposta acima, que direciona a pesquisa para a noção da justiça enquanto parâmetro de distribuição de recursos, decorre em algum grau da teoria da justiça de John Rawls (2008)¹, pois, a princípio, revela-se compatível com os pressupostos desenvolvidos pelo pensador norte-americano e é marcante pela introdução de um debate democrático e equitativo da justiça como parâmetro para o desenvolvimento social num ambiente democrático, com a defesa da igualdade e das liberdades.

De fato, a importância de pôr no centro da criação de uma democracia o senso de justiça aliado à faculdade de concepção do bem – coisas e direitos – e de sua distribuição para as pessoas, como fez John Rawls (2008) em sua teoria da justiça², se justifica como um pressuposto do cotidiano de uma sociedade democrática, mantida por pessoas morais, livres e iguais (OLIVEIRA, 2003). Sem a centralidade dos direitos de igualdade e liberdade, não há

¹ A teoria da justiça como equidade (RAWLS, 2008) trata da criação da sociedade democrática, através de tratativas dos próprios indivíduos entre si, mas sem conhecimento do seu enquadramento na sociedade a se formar, com o objetivo de que pactuem os dois princípios de justiça que vão reger as instituições democráticas fundamentais, sendo tais princípios de justiça diretrizes que reforçam a centralidade dos ideais de igualdade e liberdade entre as pessoas. Criam-se critérios de distribuição de bens primários entre as pessoas. No primeiro dos princípios de justiça, foi proposta a igualdade de liberdades entre os indivíduos, constituindo um sistema de direitos básicos igual e imparcialmente distribuídos para todas as pessoas. Já o segundo princípio de justiça, que é subdividido em duas partes, traduz o ideal de que as oportunidades devem ser igualmente acessíveis aos membros da sociedade, chamado de “igualdade equitativa de oportunidades”, e que as desigualdades sociais e econômicas são admissíveis, contanto que tragam benefícios para a coletividade, “princípio da diferença” (OLIVEIRA, 2003).

² Mais que a própria compatibilidade entre a teoria da justiça rawlsiana e os pressupostos de delimitação do conceito de justiça explorado neste trabalho, é imputado a John Rawls importante contribuição na formação dos ideais de justiça modernos, em especial na construção de uma teoria sistemática do direito e da aprimoração da teoria da justiça fiscal (CALIENDO, 2009).

O trabalho de Rawls dirigiu-se para o entendimento de justiça com vistas a capacidade social de sua realização, preocupando-se nesse meio com as instituições públicas, sociais e econômicas, que permite avaliar a legitimidade do poder de domínio existente nas sociedades hodiernas. Com a pretensão de ser útil e razoável, a teoria da justiça do autor norte-americano, compreendida nos princípios de igualdade, seria capaz de superar a formalidade evidente no positivismo e a metafísica do jusnaturalismo (CARVALHO, 2009).

democracia justa, muito menos instituições e manifestação do poder estatal compatíveis com a justiça.

Essa delimitação da concepção de justiça, enquanto fator de distribuição de bens embasada na igualdade e na liberdade, se encaixa nas diretrizes da atividade tributária, por apresentar uma proposição da distribuição dos encargos estatais, custeados através de tributos, para as pessoas, sem que elas sejam molestadas, mais do que o considerado justo pelo povo num Estado Democrático de Direito, com o intuito de financiar as despesas públicas.

A tributação, registre-se, é interessante ferramenta de arrecadação de receitas para o Estado, notadamente no Brasil, onde a atividade arrecadatória fiscal tem significativa representação entre as receitas correntes estatais³.

Além de instrumento para angariar recursos, a tributação é verdadeira expressão do poder estatal sobre os administrados, um aspecto da soberania do Estado (MACHADO, 2013), que encontra guarida, sobretudo, na necessidade dos gestores de conseguir recursos para quitar as despesas da Administração Pública com pessoal, material, obras entre outros.

Ocorre que o exercício dessa parcela da soberania do Estado está expressamente limitado pelas disposições constitucionais e, cada vez mais, pela persecução de um ideal específico de justiça, a Justiça Fiscal. Com efeito, o preceito de uma tributação justa não é apenas parâmetro para a prática atual, mas fundamento e objetivo da reforma tributária que tanto se almeja no Brasil.

A teoria da justiça, atentando para a lição de Paulo Caliendo (2009), é uma das principais sustentações do próprio Direito e, por conseguinte, da elaboração de uma teoria da justiça fiscal, orientadora do direito tributário e que recebeu contribuições de diversos jusfilósofos ao longo do século passado e deste.

O reforço dos trabalhos e pesquisas em filosofia no que toca ao problema da justiça e seu papel crucial no direito reflete-se sobre o direito tributário, como era de se esperar, para reforçar a questão atinente à justa atribuição de encargos fiscais para os indivíduos (CALIENDO, 2009), sob a ótica da própria sociedade que idealizou o Estado e atribuiu-lhe do poder de tributar. É inconteste que o direito tributário moderno está subordinado e direcionado pela tentativa de alcançar a justiça fiscal (RIBEIRO; ZANOTI, 2006).

Fica assim caracterizada a relevância da Justiça Fiscal para o Sistema Tributário Nacional brasileiro, tal como o é para diversos outros países, pois, em que pese a

³ <http://www.portaltransparencia.gov.br/orcamento>

imprescindibilidade de o Estado conseguir recursos para custeio da máquina pública, é também indispensável, em um Estado Democrático de Direito, que haja justiça na tributação.

3. A EFETIVIDADE DA JUSTIÇA FISCAL ATRAVÉS DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

A democracia brasileira é amparada pela Constituição Federal de 1988, promulgada após o rompimento popular com o regime militar. O pacto democrático firmado pela sociedade brasileira é a própria carta constitucional, sendo nela inseridos os princípios que regem a democracia. Também é na CF que reside o alicerce do Estado, da qual pode ser extraída a amplitude do poder estatal, inclusive o poder de tributar.

Hodiernamente, em que pese ter amparo em conteúdo constitucional, a tributação brasileira sofre diversas críticas, especialmente de especialistas e dos próprios contribuintes, tendo como principal fundamento a desobediência do critério de justiça aplicável à atividade tributária, fala-se da justiça fiscal.

É inegável, de acordo com os argumentos apresentados ao início deste trabalho, que a teoria da justiça possui relevância ímpar para a percepção e a formação do ordenamento jurídico. Semelhante é a importância do ideal de justiça fiscal para os tributos, porquanto aduz-se que a justiça fiscal há de servir como guia para a estrutura da tributação, com o intuito de que ocorra a adequada distribuição do ônus tributário entre os contribuintes (MENESCAL, 2007).

Admitir que a tributação seja realizada sem qualquer submissão à materialização de justiça fiscal é permitir tributar sem ética, pois as leis que tratam dos tributos criadas sem vínculo com a justiça fiscal estão à margem do direito, dando ensejo a um tumulto tributário. A justiça fiscal é, simultaneamente, o valor supremo do Estado de Direito que necessita de receita tributária e o preceito máximo da comunidade de contribuintes que se submete ao pagamento das exações oriundas do Estado (TIPKE; YAMASHITA, 2002).

A tentativa de apresentar uma definição específica de todo o alcance da justiça fiscal, assim como a conceituação de justiça, é uma tarefa especialmente árdua e complexa, a qual não seria possível fazer com a abrangência necessária neste curto espaço. No entanto, não segue a mesma sorte a definição da realização de uma tributação justa em atenção ao conteúdo do ordenamento jurídico brasileiro, sendo possível traçar contextos teórico-argumentativos que levam à inferência de em qual sentido se está consumando justiça fiscal.

Na legislação brasileira, não existe previsão expressa e precisa do que seria uma tributação justa, contudo, é possível delinear os parâmetros para tanto partindo do mesmo postulado que assegura a justiça na distribuição de bens e no Direito como um todo, que consiste na observância das diretrizes constitucionais gerais. Klaus Tipke e Douglas Yamashita (2002) enunciam o dever comum de orientar-se pelos princípios, ainda mais quando tratar da repartição de obrigações, direitos e reivindicações, já que, segundo os autores, não há justiça na divisão de bens jurídicos – materiais ou imateriais – sem que haja princípios.

Nesse momento, necessário fazer um corte epistemológico acerca da determinação de princípio, haja vista que este termo é objeto de inúmeros estudos atraindo profundas reflexões sobre ele, ainda mais sua visão frente às normas e regras. Entretanto, para discussão ora proposta, é suficiente entender os princípios como “conteúdos primários diretores do sistema jurídico-normativo de um Estado” (ROCHA, 1994, p. 23). O princípio deve ser percebido como um axioma de caráter geral que assume uma posição superior no ordenamento jurídico, pelo que subjuga a interpretação e a execução dos comandos normativos conexos ao respectivo princípio (CARRAZZA, 2004).

Por sua vez, os princípios constitucionais tributários são os comandos gerais, de caráter dirigente, explicitamente constantes na Constituição Federal de 1988 e que visam primordialmente a tratativa da atividade tributária desenvolvida pelo Estado, de modo a vincular toda a legislação infraconstitucional relativa à matéria tributária (CARVALHO, 2019).

O foco nos princípios constitucionais relativos à atividade tributária enquanto sustentação de uma tributação justa, em grande parte, deve-se aos efeitos do sistema pós-positivista moderno, que leva o Direito para além do conteúdo das normas positivadas, mas não chega a recorrer ao jusnaturalismo, reconhecendo a normatividade dos princípios e a imprescindibilidade dos direitos fundamentais, ambos estes ocupando papel central em relação à ordem jurídica (BARROSO, 2001).

O pós-positivismo ingressa na discussão como um movimento de resistência ao legalismo estrito e reforçam o poder das normas de conteúdo principiológico para que se fortaleça e não se abandone o compromisso do direito para com a justiça (CAMARGO, 2003). Renova-se, então, a discussão filosófica no Direito, abrindo espaço para a inserção da justiça nos debates jurídicos, principalmente sua efetividade através da observância dos princípios constitucionais pertinentes.

Exatamente nessa linha que deve pautar-se a materialização de uma tributação justa, qual seja a submissão às normas de conteúdo principiológico compatíveis com a matéria tributária que estejam inseridas na CF, mormente princípios que se ocupem da defesa da

igualdade⁴ e liberdade, direitos esses que representam o alicerce de uma democracia justa, como defende Rawls (2000), e que estão devidamente presentes no texto constitucional brasileiro, com atribuição fulcral para todo o ordenamento jurídico, sobretudo para a seara tributária.

Sendo assim, alcançar uma tributação mais justa, por meio da formulação de uma estrutura tributária compatível com os anseios sociais, demanda o cumprimento rigoroso dos princípios constitucionais que abordam o poder de tributar e a defesa do contribuinte (MENESCAL, 2007), dentre os quais encontram-se comandos de proteção da liberdade e perseguição da igualdade, tanto quanto se faça possível, o que será demonstrado adiante.

Na prática, existe um liame notório entre a justiça fiscal e os princípios constitucionais tributários, vínculo que permite a interpretação do instituto sobre duas óticas. Segundo Paulo Caliendo (2009), a justiça fiscal exerce função de princípio responsável pela estruturação do sistema jurídico-tributário, ao mesmo tempo que age como princípio hermenêutico balizador para a interpretação e imposição da norma tributária.

Seguindo essa linha de interpretação da justiça fiscal, da primeira noção suscitada, que leva em conta o papel de princípio estruturante, depreende-se que a justiça fiscal opera como um marco para a construção e orientação de outros princípios tributários, tais como a isonomia fiscal e a capacidade contributiva. Na outra perspectiva da justiça fiscal, para a qual o conteúdo hermenêutico do instituto é central, tem-se a atuação da justiça fiscal como regra impositiva de razão e finalidade justa para as normas jurídicas tributárias, rejeitando soluções interpretativas carentes de fundamentação ética e sistemática, com conteúdo estritamente formal (CALIENDO, 2009).

Paulo de Barros Carvalho (2019) acrescenta ao debate em tela, esclarecendo que, no âmbito da tributação, a justiça resta concretizada quando os princípios de matéria tributária são devidamente acatados. Por isso, a justiça manifesta-se, segundo o citado autor, como sobreprincípio, de modo que os princípios da seara tributária devem trabalhar para a justiça.

As limitações à indiscriminada instituição e cobrança de tributos estão, em última análise, concentradas na idéia de justiça tributária, sendo esta consequência direta do objetivo fundamental da República de construção de uma sociedade justa.

A necessidade de justiça tributária está presente na quase totalidade das Constituições, sob a forma de um princípio, seja implícito, seja explícito. No direito brasileiro, por mais que se afirme que esse princípio não é explícito, pois entendido como uma consequência do ideal de construção de uma sociedade justa, estaria ele resguardado nas diversas formas através das quais se manifesta, quais sejam a capacidade

⁴ Apesar de não necessariamente estar explicitado nos estudos da teoria da justiça enquanto mecanismo de distribuição de bens e direitos, o significado de justiça induz que se pense em igualdade, num maior ou menor grau, existindo certa convergência de pensamento entre os filósofos antigos – Platão, Aristóteles e Santo Tomás de Aquino – e os modernos quanto a esse ponto. Ou seja, a justiça enseja na aplicação da igualdade (PERELMAN, 1996) concebida pela população de um local num marco temporal específico.

contributiva, a progressividade, a não-confiscatoriedade, além de outras já mencionadas. (sic) (RIBEIRO; ZANOTI, 2006, p. 64)

Em razão do que foi elucidado sobre a relação entre justiça fiscal e princípios constitucionais tributários, conclui-se que dito vínculo reflete uma via de mão dupla, na qual a justiça fiscal é instrumento de conformação das normas de conteúdo principiológico de ordem tributária previstas na CF, ao mesmo tempo que os princípios constitucionais tributários são os mecanismos pelos quais trilha-se o caminho de uma tributação justa.

Destarte, falar-se em tributação justa, no contexto de materialização da justiça fiscal, pressupõe o respeito aos princípios constitucionais correspondentes. Por conseguinte, passa-se a análise dos respectivos princípios, objetivando verificar a existência daquele(s) que possui(em) maior pertinência para a compreensão de justiça fiscal.

4. O PRINCÍPIO DA IGUALDADE COMO SUBSTRATO DA JUSTIÇA FISCAL

A CF trouxe em seu bojo um conjunto de normas principiológicas com o intuito de dirigir a atividade tributária estatal, visando não apenas contornar os limites do Poder de Tributar, mas também apresentando as diretrizes da realização de uma justiça fiscal.

Dentre esses princípios constitucionais de matéria tributária, considerando a relevância para a implementação da justiça fiscal, merece destaque o princípio da igualdade, em toda a sua amplitude e ramificações que reproduz para o direito tributário, porque conforma os interesses estatais com a percepção de justiça inserida na CF. Nesse ponto, a igualdade é vista como um ponto primordial para a concretização do Estado Democrático de Direito (VIEGAS, 2010).

Para mais, embora o conceito de justiça não seja sinônimo de igualdade, há de se defender, no contexto da exposição feita até aqui, que o tratamento igualitário faz parte da justiça (TIPKE, 1984). Igualmente, o princípio da igualdade, considerando as atuais disposições constitucionais do Brasil, é basilar para todo o sistema jurídico nacional, porquanto consubstancia, em última instância, a defesa de direitos básicos, nos quais se inclui a liberdade individual. À vista disso o princípio da igualdade revela-se indissociável do alcance da justiça tributária (OLIVEIRA; ARAÚJO, 2015).

Acerca da presença da igualdade na Constituição Federal de 1988, é importante recordar que ela consta expressamente no preâmbulo da CF, nessa passagem ela é qualificada como valor supremo do Estado Democrático de Direito. Aparece ainda em várias outras partes do texto constitucional, merecendo evidência sua inscrição no rol de direitos fundamentais, o

primeiro direito fundamental a ser relacionado⁵, art. 5º, *caput* e I, CF⁶ (BRASIL, 1988). Por conta das várias citações da CF ao princípio da igualdade, este aparenta ser dotado de preponderância interpretativa e prática quanto aos demais, de caráter abstrata, que significa existir uma preferência pelo tratamento igualitário no Estado Democrático de Direito do Brasil (ÁVILA, 2015).

E mesmo que não permita-se patrocinar a ideia de uma subordinação concreta dos demais princípios em relação ao princípio da igualdade, sendo concebível o afastamento do princípio da igualdade por motivos justificados e previstos na CF, este princípio permanece efetivo e serve como parâmetro de contraponto para a aferição da validade da norma principiológica que se pretende aplicar e para manutenção do próprio princípio da igualdade (ÁVILA, 2015).

A compreensão, acima retratada, que situa a igualdade como ponto crucial para a justiça e princípio central do Estado Democrático de Direito, sem dúvida, guarda semelhança com os alicerces da teoria de justiça como equidade de John Rawls (2008), ao trazer a igualdade para dentro da noção de justiça e esta como substrato da construção de uma sociedade democrática.

Tal ilação repercute também sobre o campo do direito tributário, seara jurídica que da mesma forma tem como primado constitucional básico a isonomia, com fulcro na norma principiológica do art. 150, II, CF⁷ (BRASIL, 1988), segundo a qual é inadmissível o tratamento desigual, em matéria de tributação, entre contribuintes que estejam em situação equivalente. Eis a representação do princípio constitucional tributário da igualdade, que é a adequação do princípio da igualdade constante na relação de direitos fundamentais, aplicado nas relações fiscais (MURTA, 2009).

Tal qual se dá com relação ao direito fundamental de igualdade, o princípio da isonomia tributária é estruturante da legislação fiscal brasileira, dotado de eficácia permanente e impassível de ser afastado em completo do caso concreto sem que haja argumento

⁵ Todo o direito, em especial o tributário, é abarcado pelo princípio da justiça, um princípio de significativo valor e notoriedade no rol de direitos fundamentais estabelecidos pela Constituição Federal de 1988 (RIBEIRO; ZANOTI, 2006).

⁶ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;

⁷ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

constitucional para tanto, exigindo a definição de uma medida de comparação que atinja finalidade de construir uma tributação justa e assegurar uma política democrática (MURTA; CARVALHO, 2017).

Para Luís Eduardo Schoueri (2019), a ideia de justiça fiscal retratada nos ditames constitucionais atinentes ao princípio igualdade impõe que situações equivalentes sejam reguladas de modo uniforme, salvo se houver motivo suficiente para justificar o tratamento diferenciado. Consequentemente, o princípio da igualdade na esfera tributária comporta duas feições.

Destarte, divide-se o princípio da igualdade tributária em dois pontos de vista, o negativo – “dever de não discriminar” – que obriga o legislador e o Fisco⁸ a submeter os contribuintes que possuem idêntica capacidade contributiva aos mesmos deveres tributários. Já o lado positivo – “dever de distinguir desigualmente” – admite e até fomenta que haja tratamento desigual entre contribuintes com capacidade contributiva diversa, de modo que o ônus tributário seja compatível com as condições financeiras deles (DERZI; COELHO, 1982). No lugar da perspectiva negativa e positiva do princípio da igualdade, é também comum que se designe na acepção horizontal e vertical, respectivamente (MURTA; CARVALHO, 2017).

O princípio da igualdade não se exaure com a criação e aplicação uniforme de uma lei que trate igualmente os contribuintes de acordo com aquilo em que são equiparáveis. Deveras, somado a isso, é premente que lei fiscal estabeleça diferenças de tratamento embasada exclusivamente em medidas comparativas que estejam em conformidade com os fins expressamente constantes na CF (ÁVILA, 2015), enquadrando-se entre esses propósitos constitucionais a implementação da justiça, no caso a justiça fiscal.

Sendo assim, a necessidade de dar ampla eficácia ao princípio da igualdade, no que concerne à definição de quando é admitido o tratamento diferenciado entre os contribuintes, conduz à identificação de um critério válido de comparação entre contribuintes, que obedeça aos termos constitucionais tributários, ao próprio princípio da igualdade e à justiça fiscal, caso contrário estar-se-á diante de arbitrariedade por estipulação de desigualdade fiscal indevida (SCHOUERI, 2019).

Elegeu-se, então, atento aos parâmetros constitucionais de igualdade e à justiça fiscal, as condições econômicas reais do indivíduo como o principal critério válido para ramificar os contribuintes e poder melhor dividir o ônus tributário entre eles (SCHOUERI, 2019), de modo a garantir a diversidade de tratamento para aqueles que efetivamente não estão em posições

⁸ Por “Fisco” entenda-se o Estado no exercício efetivo do Poder de Tributar, incluindo a correspondente Administração Tributária e seus servidores.

econômicas equivalentes. Sem o critério da capacidade contributiva inviabiliza-se a aplicação da igualdade tributária, o direito fundamental nuclear do direito tributário (BALEEIRO, 2010).

Falar em capacidade contributiva é abordar com grau de maior especificidade o princípio da igualdade para direcioná-lo à consumação sob a perspectiva que leva em conta o aspecto financeiro do pagador de tributos (KFOURI JR., 2018).

5. A JUSTIÇA FISCAL E A PRECEDÊNCIA DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE EM RELAÇÃO AOS DEMAIS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS EXPRESSOS

Por conta de sua relevância e expressa menção no art. 145, §1º, CF⁹ (BRASIL, 1988), a capacidade econômica do contribuinte passa do patamar de critério de diferenciação dos contribuintes para ramificação específica e autônoma do princípio da igualdade, surgindo então o princípio da capacidade contributiva. Considera-se o princípio da capacidade contributiva corolário do princípio da igualdade, representando meio que viabiliza ao princípio da igualdade atingir sua função precípua, a justiça fiscal (OLIVEIRA; ARAÚJO, 2015).

Forte nessas razões, a capacidade contributiva é entendida como subprincípio do princípio da igualdade, que, conseqüentemente, decorre do sobreprincípio da justiça, tendo como finalidade, portanto, atingir o ideal de justiça fiscal através do tratamento igualitário (DUTRA, 2010)

Mas não é certo dizer que o princípio da capacidade contributiva se delimita a dimensionar o *quantum* de tributo que ficará sob o encargo de cada pessoa. A missão última desse princípio alcança a apuração da aptidão financeira dos indivíduos para fins de rateio das despesas públicas, sendo instrumento de consolidação de uma sociedade justa e solidária (GRECO, 2008). À vista disso, a capacidade contributiva é também um instrumento de defesa da liberdade do indivíduo, na medida que limita a atividade tributária a atingir o patrimônio do contribuinte, sem, contudo, afetar-lhe o mínimo existencial (KFOURI JR, 2018)¹⁰.

⁹ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

¹⁰ A partir desse esclarecimento é nítido existir uma aproximação entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da vedação ao confisco. Todavia, eles não se confundem. Anis Kfourir Jr (2018), clareando a diferença entre os princípios, defende que o confisco é o resultado da desobediência grave do princípio da capacidade contributiva, pois se o pagador do tributo for obrigado a arcar com valor superior àquele que possui disponível estará sendo submetido a uma expropriação indireta, o que é veementemente vedado pelo princípio da vedação ao confisco.

Forte nessas razões, a capacidade contributiva é entendida como subprincípio do princípio da igualdade, que, conseqüentemente, decorre do sobreprincípio da justiça, tendo como finalidade, portanto, atingir o ideal de justiça fiscal através do tratamento igualitário (DUTRA, 2010). De modo direto, diz-se que “A capacidade contributiva está impregnada da ideia de justiça, guarda relação com o princípio da igualdade” (LIMA NETO, 2005, p. 246-247).

Diante do princípio da capacidade contributiva, é evidente que o princípio da igualdade detém precedência e possui papel mais central no que tange à implementação da justiça fiscal, afinal, a capacidade contributiva é desdobramento da igualdade.

Relativamente aos demais princípios constitucionais tributários o cenário se repete quanto à precedência da igualdade para a justiça fiscal, reforçando que não se está por defender a existência de subordinação entre princípios, mas que atinente à perfectibilização de uma tributação justa, privilegia-se o princípio da igualdade.

O princípio da legalidade tributária, estabelecido no art. 150, I, CF¹¹ (BRASIL, 1988), é de alta significância no que pertine à fixação de restrições ao poder de tributar do Estado, protegendo o contribuinte de abusos estatais. “É princípio basilar da tributação moderna” (MURTA, 2009, p. 5545).

Segundo o princípio da legalidade, a cobrança e a elevação do valor do tributo só podem ser feitas nos termos de lei, isto é, quando o Estado quiser criar e majorar tributo haverá de fazê-lo mediante processo legislativo.

No entanto, embora a legalidade seja confirmação do Estado Democrático de Direito, o princípio da legalidade pode ser burlado pelo Legislativo, como já aparenta o fazer, no cotidiano, deixando a população brasileira a mercê de um jogo de troca de favores entre Poderes da República (MURTA, 2010)¹².

De igual modo, não há utilidade para a justiça fiscal que se concentre numa ideal formal de Estado de Direito, em que a legalidade ocupa o papel central. A exação, para que se

¹¹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

¹² Antônio Carlos Diniz Murta utilizou de um valoroso espaço acadêmico para fazer uma abordagem precisa sobre a fragilidade do princípio da legalidade, a qual não é possível repetir neste trabalho. Diante disso, é proveitoso que se reproduza, pelo menos, uma das conclusões a que chegou o jurista: “Nesta esteira nos causa incessante preocupação com o destino que se dá ao “Princípio da Legalidade tributária” no Brasil que de fiel escudeiro da sociedade contra o arbítrio do Estado, principalmente quando o enfoque seja a transferência de patrimônio, via tributação, de um para o outro, passa a ser apenas um simulacro de “limitação ao poder de tributar” a vista da conhecida ascensão da carga tributária brasileira nos últimos decênios, não servindo a legalidade que não como anteparo de acordos político-partidários entre que está no poder e quem lhe dá garantias para seu exercício, ficando a sociedade apenas como infeliz observadora da intromissão estatal sobre sua vida econômico-patrimonial.” (MURTA, 2010, p. 4205)

adeque aos patamares de justiça fiscal, não podem ter conteúdo arbitrário, não de ser materialmente justas (TIPKE; YAMASHITA, 2002).

Nessa senda, não condiz com o ideal de democracia republicana que os indivíduos criem o Estado e promulguem uma Constituição e, mesmo assim, admitam que o Estado viole a igualdade que serviu de postulado fundamental do surgimento desse regime. Contraria a lógica autorizar o Estado a promover a desigualdade indevidamente, através de privilégios insustentáveis. Isto é, não adianta que se submeta o Fisco à legalidade se não houver um liame indissociável desta para com a igualdade (ATALIBA, 1984). Não resta dúvida que a igualdade, se comparada à legalidade, está mais próxima da justiça fiscal.

Generalizado para os demais princípios, faz-se o seguinte questionamento, existiria efetiva justiça fiscal se qualquer princípio constitucional tributário fosse cumprido, mas o princípio da igualdade fosse descumprido? A resposta é não, porque, ao que se entende pela construção feita, o princípio da igualdade é imprescindível e inseparável da justiça fiscal. Todavia, que não se duvide da relevância dos demais princípios para a justiça fiscal, apenas diferencia-se a igualdade tributária dos demais, porque esta ocupa local mais ao centro do preceito de justiça fiscal construído no Brasil.

Eis os motivos que reafirmam o princípio da igualdade tributária com papel central, entre os princípios constitucionais de tributação, para a eficácia da justiça fiscal. As bases de tal raciocínio aplicam-se para os demais princípios, notadamente a vedação ao confisco¹³, a irretroatividade e a anterioridade, porquanto, não haverá justiça fiscal se esses princípios forem integralmente cumpridos pelo Estado, mas ao mesmo tempo o princípio da igualdade seja descumprido e o Fisco, por exemplo, demande em valores diversos dois contribuintes que equiparáveis, segundo os padrões admitidos constitucionalmente.

6. CONCLUSÃO

O direito tributário brasileiro, embasado no princípio da igualdade, que se ramifica em dois polos – o tratamento semelhante para os contribuintes equiparáveis e a imposição de medidas diversas para os pagadores de tributo que estão em condição de desigualdade – acolhe

¹³ O princípio da vedação ao confisco está em condição de destaque no que tange à justiça fiscal, por inibir o Estado de impor tributo em montante que impossibilite o contribuinte de pagar sem ser privado de seu bem por meio de expropriação indireta. Nesse ponto, reitera-se que o princípio da vedação ao confisco está compreendido no âmbito de incidência da igualdade, porque o princípio da isonomia tributária, quando violado de forma extrema, pode levar ao confisco de bens do contribuinte, ao instituir exação demasiadamente desproporcional às condições financeiras do pagador do tributo. Não é árduo entender o princípio da vedação ao confisco como um princípio de segundo ou terceiro grau, por ser desdobramento do princípio da capacidade contributiva (WEISS, 2006). O que torna ainda mais clara a visão de que o princípio da legalidade está mais ao centro do conceito de justiça fiscal que o princípio da vedação ao confisco.

em situação de destaque o ideal de justiça, qualificado como justiça fiscal, que pretende a adequada repartição dos encargos tributários para que o Estado seja munido dos recursos monetários necessários, sem que cause injustiça entre os membros da sociedade e finde por respeitar também os direitos fundamentais de todos, em especial a igualdade.

Atentando para a construção lógica argumentativa feita, é inegável concluir que o ideal de justiça fiscal, na condição de eixo de uma repartição justa do ônus fiscal para consecução do Estado Democrático de Direito, embasa-se no princípio constitucional expresso de igualdade tributária, que tem premência axiológica perante os demais, em virtude de sem ele não ser possível nem mesmo falar em justiça fiscal verdadeiramente eficaz.

A utilização isolada de um certo princípio constitucional tributário não garante que a norma ou a conduta jurídica seja considerada adequada sob o pretexto da justiça fiscal, porque, mesmo que atenda aos preceitos de um dado princípio, pode existir incompatibilidade com o princípio da igualdade, ponto elementar do Direito, do critério de justiça eleito pela sociedade e, por consequência, do que se entende por uma tributação justa.

De tudo isso, depreende-se que o princípio constitucional da igualdade tributária, em relação aos seus pares, é o que se encontra em posição mais centralizada no que diz respeito à consumação integral e eficiente da justiça fiscal, pelo que a tributação justa apenas resta integralmente satisfeita se o Estado praticar política tributária que priorize o adequado tratamento dos contribuintes, considerando a análise de equiparação entre eles, por meio da capacidade contributiva, para fins de distribuição equânime do ônus tributário.

REFERÊNCIAS

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Tradução Torrieri Guimarães. 4. ed. São Paulo: Martin Claret, 1991.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

ATALIBA, Geraldo. **Instituições de direito público e república**. Tese de concurso para o cargo de professor titular da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1984.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed. Atualizada por Mizabel Abreu de Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2001.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário**: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. **Hermenêutica e argumentação**: uma contribuição ao estudo do direito. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Nathalie de Paula. A posição original segundo John Rawls. **Revista Pensar**, Fortaleza, v. 14, n. 2 pp. 367-383, jul./dez 2009. Disponível em: <<https://uol.unifor.br/oul/conteudosite/?cdConteudo=3615666>>. Acesso em: 04/05/2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

DERZI, Misabel de Abreu; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana**. São Paulo: Saraiva, 1982.

DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva**: análise dos direitos humanos e fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010.

DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

KFOURI JR., Anis. **Curso de direito tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes**: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MAFFETONE, Sebastiano; VECA, Salvatore (orgs.). **A ideia de justiça de Platão a Rawls**. Tradução Karina Jannini. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MENESCAL, Ana Mônica Filgueiras. **A seletividade como instrumento concretizador da justiça fiscal no âmbito do ICMS**. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade de Fortaleza. Fortaleza, p. 188, 2007. Disponível em: <https://www.unifor.br/btdt?p_p_id=unifor_btdt_btdtPortlet_INSTANCE_XBblFAsO7Svx&p_p_lifecycle=0&p_p_state=normal&p_p_mode=view&_unifor_btdt_btdtPortlet_INSTANCE_XBblFAsO7Svx_mvcRenderCommandName=defense_details_render&_unifor_btdt_btdtPortlet_INSTANCE_XBblFAsO7Svx_course=84&_unifor_btdt_btdtPortlet_INSTANCE_XBblFAsO7Svx_registration=224099>. Acesso em: 20/05/2020.

MONTORO, André Franco. **Introdução à ciência do direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

MURTA, Antônio Carlos Diniz. Da in(suficiência) do princípio da legalidade como mecanismo de contenção da crescente carga tributária. In: CONPEDI. (Org.). **Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI**. Florianópolis: Fundação Boiteux, pp. 4196-4209, 2010. Disponível

em: <<http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3096.pdf>>. Acesso em: 10/06/2020.

_____. O princípio do não confisco tributário a luz de uma interpretação objetiva no Estado Democrático de Direito. In: CONPEDI. (Org.). **Anais do XVIII Encontro Nacional do CONPEDI**. Florianópolis: Fundação Boiteux, pp. 5542-5561, 2009. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/anais/36/02_1096.pdf>. Acesso em: 10/06/2020.

MURTA, Antônio Carlos Diniz; CARVALHO, Luísa Mendonça Albergaria. A prevalência do princípio da isonomia sobre o princípio da não cumulatividade quando da importação de veículo automotor para uso próprio. **Meritum**, Revista de Direito da FUMEC, v. 12, pp. 01-20, jul/dez 2017. Disponível em: <<http://www.fumec.br/revistas/meritum/article/view/5224/pdf>> Acesso em: 15/06/2020.

OLIVEIRA, Bruno Bastos; ARAÚJO, Edjane Barbosa de Freitas. Justiça Fiscal como mecanismo de promoção do desenvolvimento nacional. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, v. 1, n. 2, pp. 625-643, jul/dez 2015.

OLIVEIRA, Nythamar de. **Rawls**. Coleção Filosofia Passo-a-passo. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 2003.

PERELMAN, Chaim. **Ética e Direito**. Tradução de Maria Ermantina Galvão. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

RAWLS, John. **Justiça e Democracia**. Tradução: Irene A. Paternot. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

_____. **Uma teoria da justiça**. Tradução: Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

RIBEIRO, Maria de Fátima; ZANOTI, Luiz Antonio Ramalho. O Tributo como fator de geração de justiça fiscal e do bem-estar social. **Argumentum** (UNIMAR), v. 06, p. 59-80, 2006. Disponível em: <<http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/733/385>>. Acesso em: 12/06/2020.

ROCHA, Carmem Lúcia Antunes. **Princípios constitucionais da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SIQUEIRA, Natércia Sampaio; SIQUEIRA, Marcelo Sampaio. Teoria da justiça: sua relevância para a construção de uma prática jurídica ética e democrática. **Revista da Procuradoria-Geral do Município de Fortaleza**, v. 23, n. 23, pp. 93-107, 2015. Disponível em: <<https://revista.pgm.fortaleza.ce.gov.br/index.php/revista1/article/view/343/145>>. Acesso em: 04/05/2020.

TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade tributária e ideia de sistema no direito tributário. Tradução: Brandão Machado. In: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Editora Saraiva, pp. 517-527, 1984.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

VIEGAS, Viviane Nery. Justiça Fiscal e igualdade tributária: a busca de um enfoque filosófico para a tensão entre poder de tributar e direito de tributar frente à modernidade tardia no Brasil. **Revista direitos fundamentais & democracia (UniBrasil)**, v. 7, pp. 66-89, jan/jun 2010. Disponível em: <<https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/111/110>>. Acesso em: 05/06/2020.

WEISS, Fernando Lemme. **Princípios Tributários e Financeiros**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - Brasil (CAPES) - Código de Financiamento 001. (Portaria nº 206, de 4 de setembro de 2018, da Fundação Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior).