

VII CONCURSO DE MONOGRAFIAS DO SINPROFAZ

**AS REFORMAS TRIBUTÁRIAS NO BRASIL SOB UMA PERSPECTIVA
FILOSÓFICA DA JUSTIÇA FISCAL: ANÁLISE COMPARADA COM MODELOS
INTERNACIONAIS**

TAYLOR DE VRIES

MARÇO DE 2025

RESUMO

A desigualdade socioeconômica no Brasil permanece alarmante, intensificada por um sistema tributário regressivo que onera desproporcionalmente as camadas de menor renda. Em contraste, países desenvolvidos adotam modelos progressivos, tributando grandes patrimônios e rendimentos elevados para financiar políticas públicas inclusivas e promover maior justiça social.

O presente trabalho analisa as reformas tributárias brasileiras sob a ótica da justiça fiscal, contrastando diferentes correntes filosóficas. Diante das limitações do utilitarismo e do libertarianismo na definição de um modelo fiscal justo, argumenta-se que a concepção liberal-igualitária oferece o melhor fundamento para um sistema tributário equilibrado e eficiente.

A pesquisa examina experiências internacionais para identificar práticas que possam inspirar o aprimoramento do modelo brasileiro. Evidências indicam que, em diversas economias desenvolvidas, reformas bem-sucedidas combinam progressividade sobre renda e patrimônio com mecanismos compensatórios, transparência e combate à evasão fiscal, sempre ancoradas no princípio da solidariedade como fundamento das escolhas tributárias. No Brasil, a reforma tributária aprovada foca na simplificação de tributos sobre consumo, mas, isoladamente, não assegura justiça fiscal.

A reforma tributária brasileira deve incorporar práticas internacionais eficazes, ampliando a tributação sobre renda e patrimônio, revisando isenções e fortalecendo a cooperação internacional para reduzir desigualdades com equilíbrio entre eficiência econômica e justiça social. Enfim, a definição de um referencial filosófico adequado, pautado na equidade e na justiça fiscal, é essencial para estruturar um sistema tributário mais progressivo, sustentável e capaz de mitigar desigualdades estruturais sem comprometer o dinamismo econômico.

Palavras-chave: desigualdade socioeconômica; tributação progressiva; justiça fiscal; reforma tributária; direito comparado.

ABSTRACT

Socioeconomic inequality in Brazil remains alarming, exacerbated by a regressive tax system that disproportionately burdens lower-income groups. In contrast, developed countries adopt progressive models, taxing large fortunes and high incomes to finance inclusive public policies and promote greater social justice.

This study analyzes Brazilian tax reforms through the lens of fiscal justice, contrasting different philosophical approaches. Given the limitations of utilitarianism and libertarianism in defining a fair tax model, it is argued that the liberal-egalitarian conception provides the best foundation for a balanced and efficient tax system.

The research examines international experiences to identify practices that may inspire improvements in the Brazilian model. Evidence suggests that, in several developed economies, successful reforms combine progressivity in income and wealth taxation with compensatory mechanisms, transparency, and efforts to combat tax evasion—always anchored in the principle of solidarity as a guiding element of tax policy choices. In Brazil, the recently approved tax reform focuses on simplifying consumption taxes but, on its own, does not ensure fiscal justice.

The Brazilian tax reform should incorporate effective international practices by increasing taxation on income and wealth, reviewing tax exemptions, and strengthening international cooperation to reduce inequalities while balancing economic efficiency and social justice. Ultimately, defining an appropriate philosophical framework - centered on equity and fiscal justice - is essential for structuring a more progressive, sustainable tax system capable of mitigating structural inequalities without compromising economic dynamism.

Keywords: socioeconomic inequality; progressive taxation; fiscal justice; tax reform; comparative law.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	4
2 CONTEXTUALIZAÇÃO DAS REFORMAS TRIBUTÁRIAS NO BRASIL	5
2.1 DESIGUALDADE E TRIBUTAÇÃO: PRINCIPAIS DESAFIOS NO BRASIL	6
2.2 HISTÓRICO RECENTE DE PROPOSTAS E DEBATES NO BRASIL.....	7
3 JUSTIÇA FISCAL E TRIBUTAÇÃO GLOBAL: FUNDAMENTOS E DESAFIOS.....	9
3.1 FUNDAMENTOS FILOSÓFICOS DA JUSTIÇA SOCIAL COMO PARÂMETRO PARA AS REFORMAS TRIBUTÁRIAS BRASILEIRAS	11
3.2 A TRIBUTAÇÃO PROGRESSIVA COMO EXCEÇÃO GLOBAL: EVIDÊNCIAS E DESAFIOS	14
4 POSSÍVEIS IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA APROVADA	15
4.1 ANÁLISE DE ALGUMAS DAS MUDANÇAS NO PLP 68/2024: PROGRESSIVIDADE E DESAFIOS DA REFORMA.....	16
4.2 COMPARAÇÃO COM PAÍSES DESENVOLVIDOS: ONDE O BRASIL AINDA FALHA?	19
4.2.1 <i>IVA com Alíquotas Reduzidas para Bens Essenciais e Mecanismos de Devolução ..</i>	20
4.2.2 <i>Impostos Diretos Progressivos sobre Renda e Patrimônio ..</i>	20
4.2.3 <i>Mecanismos Eficazes de Redistribution de Renda e Compensação.....</i>	21
4.3.1 <i>Combate à Evasão e Elisão Fiscal.....</i>	23
4.3.2 <i>Transparência e Aceitação Social da Carga Tributária.....</i>	24
4.3.3 <i>Revisão de Isenções Fiscais.....</i>	24
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	25

1 INTRODUÇÃO

A desigualdade socioeconômica é um fenômeno alarmante tanto no Brasil quanto no mundo. As disparidades de renda e riqueza entre os mais ricos e a população economicamente vulnerável são expressivas, refletindo-se em condições de vida precárias e em um sistema tributário que penaliza desproporcionalmente os menos favorecidos.

Segundo o Relatório de Desenvolvimento Humano da ONU (2019), o 1% mais rico no Brasil detém 28,3% da renda total, colocando o país entre os de maior concentração de riqueza global. Um estudo do Instituto OXFAM (2017) aponta que 1% dos brasileiros controla 48% da riqueza nacional, enquanto os 10% mais ricos acumulam 74%, deixando metade da população com apenas 3%. O número de bilionários também aumentou expressivamente entre 2000 e 2016, de cerca de dez para 3.180, com um patrimônio conjunto de US\$ 135 bilhões. Notavelmente, 52% dessas fortunas foram herdadas, não resultando de atividade produtiva.

O Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getúlio Vargas (FGV/IBRE), por sua vez, demonstrou que a desigualdade no Brasil atingiu o maior patamar da série histórica desde 2012, atingindo um índice de Gini de 0,627 em 2019, um dos mais altos do mundo (FGV, 2019). Paralelamente, uma análise de 29,1 milhões de declarações do Imposto de Renda revelou que os mais ricos se beneficiam de isenções fiscais e pagam proporcionalmente menos tributos do que aqueles com rendas mais baixas (G1, 2019c).

No cenário internacional, a desigualdade também tem se agravado. Durante a pandemia de Covid-19, a parcela da riqueza global detida por bilionários aumentou de pouco mais de 2% para 3,5% em 2021 (FORBES, 2021). Esse quadro é agravado pela existência de patrimônios ocultos em paraísos fiscais, que escapam ao controle das autoridades tributárias, comprometendo a justiça fiscal.

Com efeito, a mobilidade do capital e a existência de jurisdições com regime fiscal privilegiado dotadas de sigilo bancário dificultam a eficácia da tributação sobre grandes fortunas. Ademais, pequenos países frequentemente reduzem suas alíquotas para atrair capitais, promovendo a chamada *race to the bottom*. Como consequência, soberanias em desenvolvimento, como o Brasil, sentem-se pressionadas a reduzir impostos sobre o capital para manter a competitividade,

transferindo a carga tributária para o consumo e penalizando as camadas de menor renda.

O atual sistema tributário brasileiro, altamente regressivo, reforça tal desigualdade ao priorizar tributação sobre o consumo, em detrimento da renda e do patrimônio. Conforme Piketty (2014), os rentistas acumulam riqueza em velocidade muito superior à de assalariados ou pequenos poupadores, perpetuando a concentração de renda. Stiglitz (2016) ressalta que a tributação excessiva sobre o consumo acentua desigualdades e afeta o crescimento econômico.

A escolha por tributar bases de menor mobilidade tem adiado soluções estruturais, como o combate à evasão fiscal e o uso de *offshores* para evitar tributação. Esse modelo tem permitido que os mais ricos paguem proporcionalmente menos impostos, enquanto os menos favorecidos assumem uma carga tributária elevada.

Diante desse cenário, torna-se essencial a implementação de reformas tributárias que promovam maior equidade fiscal. A experiência internacional, aliada a um sólido referencial filosófico, pode orientar a construção de um sistema tributário mais progressivo, com medidas como a tributação escalonada sobre grandes fortunas, heranças e ganhos de capital, além de mecanismos de devolução de tributos indiretos para indivíduos mais vulneráveis. Ao mitigar desigualdades, um modelo fiscal mais justo pode contribuir para a diminuição da violência e impulsionar um crescimento econômico mais inclusivo e sustentável.

2 CONTEXTUALIZAÇÃO DAS REFORMAS TRIBUTÁRIAS NO BRASIL

A reforma tributária recentemente aprovada no Brasil trouxe avanços na simplificação e unificação dos tributos sobre o consumo, mas pouco alterou a estrutura regressiva do sistema, que continua onerando proporcionalmente mais as camadas de menor renda. A Emenda Constitucional nº 132/2023, originada da PEC 45/2019, substitui diversos tributos pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), mas não promoveu mudanças substanciais na tributação sobre patrimônio e renda, que seguem relativamente baixas para os mais ricos.

A segunda etapa da reforma tributária, ainda em debate, pode representar uma oportunidade para corrigir essa distorção, com possíveis mudanças na

tributação da renda, do capital e da propriedade. No entanto, os rumos dessa discussão permanecem incertos, e a efetividade da reforma dependerá da adoção de medidas que ampliem a progressividade do sistema. Diante desse cenário, é fundamental analisar os desafios da tributação no Brasil e avaliar se as reformas em curso têm potencial para tornar a carga tributária mais justa e equitativa.

2.1 DESIGUALDADE E TRIBUTAÇÃO: PRINCIPAIS DESAFIOS NO BRASIL

Thomas Piketty (2014), em *O Capital no Século XXI*, destaca que, com o esforço de diversos estudiosos, foi possível compilar um vasto banco de dados sobre a estrutura da renda e da riqueza ao longo de três séculos e mais de vinte países. Sua principal tese é que a taxa de retorno do capital tende a superar o crescimento econômico ($r > g$), resultando em uma concentração cada vez maior de riqueza. Além disso, Piketty demonstra que a desigualdade de riqueza é superior à de renda, uma vez que a acumulação patrimonial segue um modelo dinástico, perpetuando-se entre gerações e sendo motivada não apenas pelo usufruto, mas também pelo prestígio associado à riqueza.

Para reduzir as desigualdades, é essencial conter o crescimento acelerado do capital em comparação à renda. Nesse contexto, um sistema tributário progressivo, que tribute os mais ricos de maneira proporcional à sua capacidade contributiva, é uma medida fundamental. No Brasil, a regressividade do sistema tributário atual em grande parte decorre da influência de grupos empresariais poderosos que, por meio de *lobby* e financiamento de campanhas, moldam a legislação em benefício próprio. Assim, uma reforma tributária eficaz deve priorizar a tributação sobre a riqueza e o patrimônio.

A tributação progressiva da riqueza pode ser implementada por meio de impostos sobre herança, doação e propriedade, conforme o princípio da capacidade contributiva previsto no artigo 145, §1º, da Constituição Federal de 1988. A instituição de um Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), conforme o artigo 153, VII, da CF/88, seria um passo crucial. Adicionalmente, tributos temporários sobre os lucros extraordinários de grandes corporações, especialmente setores que prosperaram durante a pandemia, como farmacêutico e telecomunicações, poderiam contribuir para reduzir a desigualdade.

Outro ponto essencial, especialmente no contexto da recém-aprovada reforma tributária no Brasil, é a ampliação da base de incidência do IPVA para incluir bens de luxo, como lanchas, iates, helicópteros e jatos particulares, uma medida que objetiva tornar o sistema tributário mais progressivo e equitativo. Além da tributação sobre patrimônio, a renda deve ser considerada como base viável para políticas redistributivas. No combate à evasão fiscal, novas regulamentações e mecanismos de fiscalização aprimorados podem contribuir para eliminar brechas legais que historicamente favoreceram indivíduos de alta renda, garantindo maior efetividade das políticas redistributivas.

No Brasil, uma distorção relevante é a isenção de imposto de renda sobre lucros e dividendos, que beneficia tanto empresários quanto multinacionais, permitindo a remessa de grandes quantias ao exterior sem tributação. A revogação dessa isenção e a ampliação da faixa de isenção do imposto de renda para os mais pobres são medidas essenciais para equilibrar a carga tributária. Além disso, programas de transferência de renda, como o Bolsa Família, desempenham um papel fundamental na promoção da mobilidade social.

Por fim, a tributação sobre o consumo deve ser revisada para mitigar seus efeitos regressivos. Atualmente, bens essenciais são tributados de forma desproporcional, impactando negativamente as camadas mais pobres da população. A adoção do princípio da seletividade na tributação do consumo, reduzindo impostos sobre itens essenciais e aumentando sobre produtos supérfluos, ajudaria a corrigir distorções, como a inclusão de produtos de luxo na cesta básica.

Em suma, para que a reforma tributária promova justiça fiscal e reduza desigualdades, é necessário priorizar a tributação sobre o patrimônio e a renda, combater a evasão fiscal e reavaliar a tributação sobre o consumo, garantindo que o peso dos tributos recaia sobre aqueles que possuem maior capacidade contributiva.

2.2 HISTÓRICO RECENTE DE PROPOSTAS E DEBATES NO BRASIL

Recentemente, o Brasil debateu e aprovou uma reforma tributária centrada na simplificação e racionalização da tributação sobre bens e serviços. Entretanto, as mudanças implementadas não tiveram como foco a redução da extrema desigualdade social por meio de um modelo tributário que incida mais fortemente sobre o capital, o patrimônio e a renda.

A principal proposta que resultou na reforma tributária foi a PEC 45/2019, elaborada pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) e apresentada pelo deputado Baleia Rossi (MDB/SP). Referida proposta culminou na aprovação da Emenda Constitucional nº 132/2023, formalizando a substituição de cinco tributos sobre o consumo (ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS) pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS).

A fim de regulamentar a EC 132/2023, o governo apresentou o Projeto de Lei Complementar (PLP) 68/2024, em 24 de abril de 2024, com o objetivo de detalhar a implementação do novo sistema tributário, incluindo regras de transição, alíquotas e funcionamento do Conselho Federativo do IBS. O PLP 68/2024 foi aprovado pelo Congresso Nacional em dezembro de 2024 e sancionado pelo Presidente da República em janeiro de 2025.¹

Já a PEC 110/2019, que também visava à simplificação e racionalização da tributação sobre bens e serviços, acabou sendo arquivada em novembro de 2023, após a aprovação da Emenda Constitucional nº 132/2023, que incorporou elementos das discussões anteriores sobre a reforma tributária. Uma das propostas da PEC 110 era a ampliação da base de incidência do IPVA para incluir veículos aquáticos e aéreos², ideia que acabou sendo adotada pela reforma aprovada (art. 155, § 6º, III, da CFRB). Embora a iniciativa de tributação de veículos aquáticos e aéreos seja louvável por diminuir distorções relacionadas ao princípio da capacidade contributiva, buscando corrigir erro histórico cometido pelo STF ao restringir a tributação do IPVA a veículos terrestres com fulcro na disposição literal do Código Brasileiro de Trânsito (RE nº 379.572 – rel. Min. Gilmar Mendes), o expressivo número de exceções casuísticas previstas nas alíneas *a* a *d* do referido inciso III compromete significativamente o alcance da norma, reduzindo sua efetividade.

Enfim, o Projeto de Lei nº 3.887/2020, que previa a criação da CBS unificando PIS e COFINS, também perdeu relevância diante da aprovação da EC 132/2023, sendo superado pela nova estrutura tributária estabelecida.

Embora a reforma tributária aprovada tenha promovido avanços na simplificação do sistema e na uniformização da arrecadação, a estrutura tributária brasileira permanece com forte incidência sobre o consumo, mantendo um caráter

¹ O Projeto de Lei Complementar nº 68/2024 deu origem à Lei Complementar nº 214 de 16/01/2025.

² Conforme Emenda nº 121 à PEC nº 110/2019, apresentada pelo Gabinete do Senador Rogério Carvalho.

regressivo que impacta proporcionalmente mais as camadas de menor renda. O modelo adotado não trouxe avanços significativos na tributação sobre patrimônio e renda, áreas consideradas essenciais para tornar o sistema mais progressivo e reduzir a desigualdade social no país.

Olhando para o conjunto dessas propostas, percebe-se que a reforma tributária aprovada vai além da mera simplificação do sistema e impacta diretamente o modelo federativo brasileiro, redefinindo as regras de partilha da arrecadação e o poder de regulamentação dos entes da Federação. Contudo, embora a uniformização das regras e a redução da complexidade sejam avanços relevantes, especialmente para coibir práticas abusivas de planejamento tributário³, a reforma não ataca um dos principais problemas do sistema tributário nacional: sua regressividade.

Com efeito, o atual modelo mantém a tributação fortemente concentrada sobre o consumo, onerando proporcionalmente mais as camadas de menor renda, enquanto tributos sobre patrimônio e renda continuam a ter um peso relativamente baixo na arrecadação. Dessa forma, a estrutura tributária brasileira permanece distante de um modelo mais progressivo, que poderia contribuir para a redução das desigualdades estruturais do país.

Ainda que a reforma tenha sido apresentada como um avanço significativo, o debate sobre justiça fiscal segue inconcluso. A ausência de mudanças substanciais na tributação sobre o capital, o patrimônio e a renda reflete a falta de uma agenda mais ambiciosa para tornar o sistema tributário brasileiro mais equitativo. Assim, apesar dos ganhos em eficiência e transparência proporcionados pela reforma, o desafio de promover uma distribuição tributária mais justa ainda permanece em aberto, exigindo um debate mais aprofundado e reformas futuras que caminhem na direção da progressividade.

3 JUSTIÇA FISCAL E TRIBUTAÇÃO GLOBAL: FUNDAMENTOS E DESAFIOS

³ Quanto a tal aspecto, de se destacar que a cobrança de IBS no destino tem o condão de minimizar a “guerra fiscal” entre entes federados, dificultando planejamentos tributários que exploram diferenças regionais. Além disso, o novo modelo permitirá a dedução de impostos pagos nas cadeias anteriores da cadeia produtiva, o que tende a desestimular a estruturação de operações de forma artificial com o único escopo de evitar a incidência de impostos cumulativos.

A busca por um sistema tributário mais justo está no centro dos debates sobre desigualdade social e distribuição de riqueza. A justiça fiscal, enquanto princípio normativo e político, fundamenta-se em diferentes concepções filosóficas, variando desde abordagens utilitaristas, que priorizam a maximização do bem-estar coletivo, até modelos liberal-igualitários, que defendem a correção de desigualdades por meio de mecanismos redistributivos. O sistema tributário, como instrumento essencial de política econômica, desempenha um papel determinante na formação das condições sociais e na promoção da equidade.

No contexto brasileiro, os fundamentos filosóficos da justiça social fornecem subsídios para as reformas tributárias, destacando a importância de um modelo progressivo e eficiente na redução das desigualdades (3.1). Enquanto correntes libertárias argumentam que a intervenção estatal na distribuição de riqueza é ilegítima, teorias como a de John Rawls propõem que um sistema justo deve priorizar a melhoria das condições dos mais vulneráveis. Nesse sentido, o princípio da diferença estabelece que desigualdades apenas são aceitáveis se beneficiarem aqueles em posição menos favorecida, conferindo legitimidade à implementação de impostos progressivos e políticas redistributivas.

No entanto, a realidade da tributação global demonstra que esse ideal está longe de ser amplamente adotado (3.2). A análise empírica revela que a progressividade tributária é uma exceção, não uma regra. Estudos indicam que a estrutura dos sistemas tributários tem se mantido relativamente estagnada desde a década de 1980, com uma tendência predominante de regressividade em diversas regiões, como a América Latina⁴ e o Leste Europeu. Embora impostos progressivos e transferências sociais tenham o potencial de reduzir significativamente as desigualdades, observa-se que, em muitos países, a carga tributária recai desproporcionalmente sobre a população de menor renda, comprometendo os objetivos de justiça social e equidade econômica.

Diante desse cenário, a efetivação da justiça fiscal no Brasil passa pela reformulação do sistema tributário à luz dos fundamentos filosóficos e das melhores práticas internacionais. A adoção de um modelo mais progressivo, inspirado em

⁴ Kenneth L. Sokoloff e Eric M. Zolt (2006) estabelecem um paralelo entre a evolução dos sistemas tributários no Canadá e nos Estados Unidos em comparação com os da América Latina, argumentando que estes últimos apresentam maior regressividade devido à desigualdade estrutural decorrente da colonização e exploração nesses países. Segundo os autores, os elevados níveis de desigualdade na América Latina permitiram que as elites reduzissem sua carga tributária ao controlar o processo legislativo na definição dos tributos ou ao utilizar a burocracia para facilitar a evasão fiscal.

experiências bem-sucedidas de países desenvolvidos, pode fortalecer a equidade e a eficiência na distribuição da carga tributária. Enfim, a análise do direito comparado torna-se essencial para orientar mudanças estruturais que alinhem o sistema tributário brasileiro aos princípios de justiça social e desenvolvimento sustentável.

3.1 FUNDAMENTOS FILOSÓFICOS DA JUSTIÇA SOCIAL COMO PARÂMETRO PARA AS REFORMAS TRIBUTÁRIAS BRASILEIRAS

A desigualdade econômica e os meios para promover a redistribuição de renda e a justiça fiscal são temas amplamente debatidos, permeados por diferentes correntes filosóficas e econômicas. Enquanto algumas perspectivas destacam o crescimento econômico e a produtividade como motores capazes de elevar o bem-estar geral, outras enfatizam a necessidade de um papel estatal mais ativo na mitigação das disparidades socioeconômicas.

Entre os estudiosos do tema, Thomas Piketty observa que, apesar das divergências quanto às origens e aos impactos da desigualdade, há um reconhecimento generalizado de que certas disparidades decorrem de fatores estruturais, como herança e acesso desigual a oportunidades. Para lidar com essas assimetrias, teorias contemporâneas propõem diferentes critérios de justiça social. Um exemplo é o princípio do *maximin*, formulado por John Rawls, que sugere que uma sociedade justa deve priorizar a melhoria das condições daqueles em situação mais vulnerável.

A questão central, portanto, não está na necessidade de enfrentar a desigualdade, mas *nos meios mais eficazes* para fazê-lo. Deve a redistribuição ocorrer prioritariamente por meio do sistema tributário, preservando-se a dinâmica de mercado, ou exige uma abordagem mais ampla, incluindo reformas estruturais nos mecanismos que perpetuam a concentração de renda? Em qualquer cenário, o desenho do sistema tributário desempenha um papel essencial na busca por maior equilíbrio entre crescimento econômico e equidade social.

Nessa senda, utilitaristas como Jeremy Bentham e David Hume partiam do pressuposto de que os seres humanos possuem capacidades semelhantes, não reconhecendo desequilíbrios individuais que justificariam a promoção da igualdade de oportunidades. Assim, a redução das desigualdades, segundo essa corrente, deveria focar na maximização do bem-estar coletivo (Araújo, 2006).

Uma das principais críticas a essa abordagem é sua falta de consideração pelas diferenças individuais. O utilitarismo de referidos autores busca otimizar a soma das utilidades na sociedade, sem se preocupar com a distribuição interpessoal desses benefícios. Além disso, há um entrave pragmático: mesmo que os legisladores pudessem calcular a maximização da felicidade social, essa perspectiva não resolveria a desigualdade, pois desconsidera fatores estruturais, como o acesso equitativo a oportunidades.

De seu turno, as concepções liberal e libertária de justiça priorizam a liberdade individual e defendem um papel mínimo do Estado, limitado à proteção da propriedade e ao cumprimento de contratos. Nessa lógica, desigualdades socioeconômicas são vistas como resultado das decisões individuais e não devem ser corrigidas por interferência estatal. O liberalismo clássico, apoiado na teoria do *trickle-down*, argumenta que a concentração de riqueza entre capitalistas impulsiona investimentos e, indiretamente, beneficia os trabalhadores por meio da geração de empregos e do aumento do consumo.

Já o libertarianismo de Robert Nozick (2011) aprofunda referida visão, sustentando que qualquer bem adquirido de forma legítima só pode ser transferido voluntariamente. Assim, a tributação com fins redistributivos é considerada injusta, pois equivale a um confisco forçado da propriedade privada. Para essa corrente, a justiça social deve ser assegurada exclusivamente pelo livre mercado, sem que o Estado interfira na distribuição de renda e riqueza. A prestação de serviços públicos como educação e saúde também seria ilegítima, já que pressupõe tributar indivíduos contra sua vontade.

No entanto, referida abordagem ignora que a maioria da população, especialmente os mais pobres, não possui bens ou recursos para participar do sistema de trocas livres de forma justa. Isso levanta um questionamento fundamental: é aceitável que pessoas sejam privadas de necessidades básicas, como alimentação, saúde e educação, em nome da liberdade absoluta? Na realidade, a justiça social exige mais do que a não interferência estatal: ela pressupõe a implementação de políticas redistributivas baseadas na solidariedade, o que entra em rota de colisão com a concepção libertária de justiça.

Diferentemente do que propõe o libertarianismo, a concepção liberal-igualitária sustenta que a sociedade é responsável por gerar padrões persistentes de desigualdade, uma vez que organiza a distribuição de indivíduos em diferentes

classes de poder, *status* e riqueza. Assim, ainda que tais desigualdades socioeconômicas não resultem de ações deliberadas de indivíduos, há uma responsabilidade política – que, em uma democracia, recai sobre os cidadãos e seus representantes eleitos – de tornar a estrutura básica da sociedade mais justa.

Em *Uma Teoria da Justiça*, John Rawls argumenta que a justiça deve ser concebida a partir de um experimento mental: o "véu de ignorância". Nesse cenário hipotético, os indivíduos escolhem os princípios fundamentais da justiça sem conhecer sua posição social, talentos naturais ou circunstâncias específicas. Referido contratualismo hipotético serve como base para a legitimação da ordem social e do exercício do poder das instituições sobre os indivíduos, que, de outra forma, não poderiam ser justificados.

A justiça como equidade, proposta por Rawls, estabelece critérios para a formulação e avaliação das instituições sociais, garantindo a atribuição de direitos e deveres e regulando as vantagens econômicas e sociais. Os princípios de justiça escolhidos sob o véu de ignorância são dois: i) *Princípio da Igual Liberdade*: Todas as pessoas têm o mesmo direito a um conjunto adequado de liberdades básicas iguais, assegurando o valor equitativo das liberdades políticas; ii) *Princípio da Diferença*: As desigualdades sociais e econômicas são aceitáveis apenas se atenderem a dois critérios: (a) estarem associadas a posições acessíveis a todos em condições de equitativa igualdade de oportunidades; e (b) proporcionarem o maior benefício possível aos menos favorecidos.

O primeiro princípio tem primazia sobre o segundo, refletindo a prioridade do justo sobre o bem, característica dos modelos deontológicos em oposição aos teleológicos e utilitaristas. Essa abordagem diferencia o liberal-igualitarismo da doutrina utilitarista, que desconsidera as diferenças individuais na posição original e não oferece uma estrutura robusta para a justiça econômica e social.

Embora Rawls tenha tratado extensivamente da justiça econômica, sua obra pouco explorou a tributação.⁵ Apesar dessa aparente incongruência, os fundamentos da teoria de Rawls são altamente relevantes para o desenvolvimento de políticas que combatam desigualdades extremas. Sua concepção de justiça

⁵ Conforme apontado por Linda Sugden (2004), Rawls sugeriu a adoção de um imposto sobre o consumo com alíquotas fixas, o que parece contradizer seu próprio princípio da diferença, já que esse modelo favorece os mais ricos em comparação a alternativas progressivas, como o imposto sobre a renda ou a riqueza.

oferece um arcabouço normativo sólido para a criação de um sistema tributário e de políticas redistributivas eficazes.

Dentre as diversas visões filosóficas sobre justiça social, o liberal-igualitarismo *rawlsiano* se destaca, pois, como a mais adequada para a redução das desigualdades, ao equilibrar liberdades individuais com um compromisso estruturado de melhoria das condições dos menos favorecidos.

3.2 A TRIBUTAÇÃO PROGRESSIVA COMO EXCEÇÃO GLOBAL: EVIDÊNCIAS E DESAFIOS

Estudo recente de Matthew Fisher-Post e Amory Gethin (2023) analisou a evolução da tributação e das transferências em 151 países desde 1980, revelando que, embora ambos os mecanismos contribuam para a redução da desigualdade, as transferências são significativamente mais redistributivas do que os impostos. Segundo os autores, nos países desenvolvidos, a existência de Estados de bem-estar social robustos e políticas mais focalizadas tornam as transferências mais eficazes na redução das disparidades de renda. Em contrapartida, nos países de baixa renda, esses mecanismos são menos estruturados, beneficiando menos a população vulnerável.

Outro achado importante do estudo é que a progressividade tributária não apresenta correlação com a renda *per capita* dos países. De fato, os sistemas tributários têm permanecido relativamente inalterados desde 1980, sem um aumento expressivo na progressividade dos impostos. Notavelmente, países anglófonos, como Estados Unidos, Reino Unido e Canadá, continuam a ter os sistemas tributários mais eficazes na redução da desigualdade, apesar de uma tendência recente de redução da progressividade. Por outro lado, muitas nações da América Latina e do Leste Europeu apresentam perfis regressivos, nos quais o peso dos impostos recai proporcionalmente mais sobre as camadas de menor renda.

Além disso, os dados indicam que, embora os sistemas tributário e de transferências variem entre os países, eles não alteram significativamente o *ranking* global de desigualdade. Segundo Fisher-Post e Gethin, cerca de 80% da variação na desigualdade pós-tributária decorre da desigualdade pré-tributária, demonstrando que a chamada "pré-distribuição" — ou seja, a distribuição inicial da renda antes da

ação do Estado — tem um impacto muito maior do que a redistribuição promovida pelo sistema fiscal.

Diante do reconhecimento de que a "pré-distribuição" tem um impacto significativo sobre os níveis de desigualdade, reforça-se a necessidade de um desenho tributário que atue tanto sobre a renda quanto sobre o patrimônio, garantindo que os benefícios do crescimento econômico não sejam concentrados de forma desproporcional. Assim, uma tributação mais progressiva, ao alinhar-se ao princípio *rawlsiano* da justiça como equidade, pode contribuir para um sistema mais justo, em que as regras fiscais não apenas financiem o Estado, mas também fortaleçam a coesão social e a igualdade de oportunidades.

Referidos achados reforçam a necessidade de discutir a efetividade do sistema tributário brasileiro no combate à desigualdade, especialmente diante da predominância de tributos indiretos, que incidem proporcionalmente mais sobre a população de baixa renda. A partir de tal análise, torna-se fundamental refletir sobre como a reforma tributária pode aprimorar a progressividade do sistema, garantindo que sua estrutura não apenas financie o Estado, mas também contribua para a redução das disparidades sociais.

4 POSSÍVEIS IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA APROVADA

O debate sobre a reforma tributária no Brasil remonta a 2008, com a apresentação da PEC nº 233/2008. Desde então, diversas instituições, incluindo a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP) e outras entidades públicas e privadas, têm participado ativamente de discussões, audiências públicas e eventos acadêmicos sobre o tema. A tramitação da PEC nº 110/2019, de autoria do deputado Luiz Carlos Hauly, e da PEC nº 45/2019, proposta pelo deputado Baleia Rossi com base no modelo elaborado pelo economista Bernard Appy, intensificou o debate sobre as mudanças no sistema tributário nacional. Essas propostas foram amplamente discutidas por especialistas e analisadas por diversas instituições, como a FECOMERCIO, além de serem objeto de estudos, publicações acadêmicas e artigos em periódicos especializados.

A versão final da PEC nº 45/2019, consolidada na Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, promoveu uma reformulação parcial do sistema

tributário brasileiro, com a fusão de tributos sobre o consumo e a criação de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual. Inspirado no modelo europeu, mas adaptado à realidade federativa do Brasil, esse novo sistema tem sua operacionalização a cargo do Comitê Gestor, uma autarquia federal responsável pela administração, fiscalização, arrecadação e distribuição da receita entre estados, Distrito Federal e municípios. Embora a reforma tenha sido apresentada como um avanço na simplificação tributária, a centralização do Comitê Gestor⁶ e a complexidade do novo modelo geram preocupações quanto ao aumento da burocracia e dos custos operacionais.

A estrutura aprovada também levanta questionamentos sobre sua eficácia na promoção da justiça fiscal e da progressividade tributária. A predominância da tributação indireta sobre o consumo, sem mecanismos compensatórios claros, pode perpetuar distorções distributivas. Adicionalmente, a criação do Imposto Seletivo (IS), com incidência sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, trouxe desafios interpretativos e preocupações com possíveis distorções setoriais. Enquanto alguns especialistas defendem ajustes pontuais para aprimorar o novo modelo, outros argumentam que uma abordagem mais estrutural seria necessária para alinhar a tributação brasileira a padrões internacionais de equidade e eficiência.

Diante desse contexto, a regulamentação da reforma, especialmente por meio do PLP 68/2024 e do PLP 108/2024, tem sido um ponto central no debate tributário. A análise dessas normas é essencial para compreender os impactos práticos da nova estrutura e avaliar em que medida a reforma efetivamente promove a simplificação, a justiça fiscal e a sustentabilidade do sistema tributário nacional.

4.1 ANÁLISE DE ALGUMAS DAS MUDANÇAS NO PLP 68/2024: PROGRESSIVIDADE E DESAFIOS DA REFORMA

A regulamentação da reforma tributária, por meio dos Projetos de Lei Complementar PLP 68/2024 e PLP 108/2024, tem sido apresentada como um avanço em direção à simplificação e maior eficiência do sistema fiscal brasileiro. No

⁶ Além disso, o Comitê detém competências normativas e interpretativas, incluindo a resolução de contenciosos administrativos e a intermediação na representação judicial e extrajudicial dos entes federativos.

entanto, ao analisar as mudanças propostas sob a ótica da progressividade tributária, nota-se que a nova estrutura ainda preserva elementos de regressividade, limitando sua capacidade de redistribuição da renda.

Um dos principais argumentos favoráveis à reforma foi a substituição de tributos indiretos cumulativos por um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e uma Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), ambos de base ampla e com incidência sobre o consumo, seguindo o modelo do IVA (Imposto sobre Valor Agregado) adotado em diversos países da União Europeia. A unificação de tributos, por si só, poderia reduzir distorções e permitir maior transparência sobre a carga tributária.

No entanto, a progressividade do novo modelo ainda levanta questionamentos. Em sistemas mais desenvolvidos, como o francês e o alemão, a tributação indireta é complementada por mecanismos de compensação social (em forma de *cashbacks*, por exemplo) e uma tributação direta mais progressiva sobre a renda e o patrimônio. No Brasil, o peso da tributação indireta sobre o consumo permanece elevado, o que afeta desproporcionalmente as classes de menor renda.

O PLP 68/2024 estabelece as diretrizes para o IBS e a CBS, mas a forma como esses tributos foram desenhados mantém elementos de regressividade estrutural. Isso ocorre por diferentes razões: i) estabelecimento de tributação uniforme sobre o consumo: diferentemente de países europeus – que adotaram alíquotas reduzidas ou isenções para bens essenciais -, a regulamentação brasileira não garante de forma clara que produtos básicos terão uma carga tributária significativamente menor. Embora haja previsão de regimes diferenciados, a efetividade dessas reduções ainda dependerá de regulamentações futuras; ii) ausência de compensações sociais diretas: países como Canadá e Reino Unido adotam sistemas de *cashback* tributário para famílias de baixa renda, permitindo que uma parcela dos tributos pagos sobre consumo seja devolvida diretamente ao contribuinte. No Brasil, o *cashback* proposto na reforma ainda é incerto em relação ao seu alcance e operacionalização; e iii) persistência da predominância de tributos indiretos: O novo modelo não resolve o principal problema do sistema tributário brasileiro, já que a tributação sobre renda e patrimônio permanece baixa, quando comparada ao peso da tributação sobre consumo. Em economias avançadas, como a Dinamarca e a Suécia, há uma forte tributação progressiva sobre altos rendimentos e heranças, enquanto no Brasil essas bases continuam subtributadas.

De seu turno, o Imposto Seletivo (IS), criado para incidir sobre bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, apresenta desafios significativos sob a ótica da justiça fiscal. De acordo com a nova redação do artigo 153, inciso VIII, da Constituição Federal, o tributo terá caráter extrafiscal e será regulamentado por Lei Complementar. Embora a justificativa inicial do IS fosse substituir a arrecadação de tributos extintos e incidir sobre produtos como bebidas alcoólicas e cigarros (*excise taxes*)⁷, a versão final do dispositivo ampliou sua abrangência para incluir a “extração” de recursos, um conceito vago que pode gerar insegurança jurídica e impactos negativos sobre a progressividade do imposto.

A falta de uma definição clara sobre quais atividades serão tributadas pelo IS abre margem para distorções econômicas.⁸ O termo “extração”, por exemplo, pode ser interpretado de maneira excessivamente ampla, englobando não apenas a exploração de recursos naturais monopolizados pela União — como petróleo, gás natural e minerais nucleares —, mas também setores produtivos essenciais, como a colheita agrícola, a extração de sal e a indústria madeireira sustentável.

Se atividades ligadas à produção de alimentos, insumos essenciais e recursos renováveis forem incluídas no escopo do IS, o imposto poderá gerar um efeito regressivo, encarecendo bens fundamentais e afetando desproporcionalmente a população de baixa renda. No caso da agricultura, por exemplo, a tributação sobre a colheita poderia aumentar os custos de produção e, consequentemente, os preços dos alimentos. Da mesma forma, a indústria madeireira sustentável, que opera sob rígidos critérios ambientais, poderia ser penalizada indevidamente, dificultando a transição para uma economia de baixo impacto ambiental.

⁷ Os *excise taxes* (ou impostos seletivos) têm sua origem na Europa, especialmente no Reino Unido e nos Países Baixos, durante os séculos XVII e XVIII. Indigitados tributos foram criados para gerar receita para os governos e, ao mesmo tempo, desestimular o consumo de certos bens considerados luxuosos ou prejudiciais, como álcool, tabaco e açúcar. A tributação seletiva foi amplamente utilizada para financiar guerras e outros gastos públicos, tornando-se uma ferramenta essencial da política fiscal. Nos Estados Unidos, os *excise taxes* surgiram no final do século XVIII, com a imposição do Imposto do Uísque (*Whiskey Tax*) em 1791, uma das primeiras tentativas do governo federal de arrecadar fundos. Esse imposto gerou forte resistência, culminando na Revolta do Uísque (1794). Apesar disso, os impostos seletivos se consolidaram como parte da estrutura tributária americana, sendo utilizados para financiar infraestruturas e programas sociais ao longo da história, como durante a Guerra Civil e a Primeira Guerra Mundial. Atualmente, os *excise taxes* são amplamente aplicados em diversos países para regular o consumo de bens que podem causar impactos negativos à saúde e ao meio ambiente, como cigarros, combustíveis fósseis e bebidas alcoólicas. Além da função arrecadatória, esses tributos têm um papel extrafiscal, servindo como instrumento de políticas públicas para desencorajar hábitos prejudiciais e promover comportamentos mais saudáveis e sustentáveis.

⁸ Incumbirá à Lei Complementar a tarefa de definir os produtos sobre os quais incidirá o IS.

Além disso, ao conceder à União um poder excessivamente amplo para tributar qualquer atividade sob o argumento de impacto ambiental ou sanitário, o novo IS cria incertezas para o setor produtivo e pode desestimular investimentos sustentáveis. Indigitado risco vai na contramão do próprio princípio da extrafiscalidade, que deveria orientar o imposto para a correção de externalidades negativas sem gerar efeitos colaterais prejudiciais para a economia e a sociedade.

Por outro lado, mesmo que o IS tenha um propósito extrafiscal, sua aplicação reforça a regressividade do sistema tributário brasileiro. Isso porque, em países desenvolvidos, a tributação seletiva é acompanhada de medidas compensatórias, como subsídios para transporte público e incentivos para a transição energética, reduzindo o impacto da tributação sobre as classes mais pobres. No Brasil, entretanto, não há previsão clara de destinação da arrecadação do IS para mecanismos de compensação, o que tende a agravar a carga tributária sobre os mais vulneráveis.

Isso se evidencia especialmente na tributação sobre combustíveis e energia elétrica, itens de consumo essencial que representam uma parcela maior dos gastos das famílias de baixa renda. Sem um mecanismo de devolução ou compensação, a alta tributação desses produtos tende a impactar desproporcionalmente os mais pobres, enquanto a elite econômica pode recorrer a subsídios ocultos, incentivos fiscais ou até mesmo a formas alternativas de consumo energético.

Dessa forma, a nova previsão constitucional do IS, da forma como foi concebida, possui contornos regressivos. Em vez de atuar como um mecanismo eficiente de desestímulo ao consumo de bens prejudiciais, o IS tende a onerar desproporcionalmente setores produtivos estratégicos e consumidores de baixa renda, sem estabelecer contrapartidas para mitigar seus efeitos negativos. Para evitar que essa tributação se torne um mero instrumento arrecadatório regressivo, seria essencial garantir regras claras de destinação dos recursos arrecadados, bem como a implementação de políticas compensatórias. Caso contrário, o IS pode acabar ampliando as distorções do sistema tributário brasileiro, em vez de corrigi-las.

4.2 COMPARAÇÃO COM PAÍSES DESENVOLVIDOS: ONDE O BRASIL AINDA FALHA?

A experiência internacional demonstra que uma tributação progressiva eficaz exige mais do que a simplificação de tributos sobre o consumo. Países como Alemanha, França, Suécia e Canadá estruturam seus sistemas fiscais sobre três pilares fundamentais, que garantem maior equidade e justiça social.

4.2.1 IVA com Alíquotas Reduzidas para Bens Essenciais e Mecanismos de Devolução

Embora a tributação sobre o consumo seja inherentemente regressiva, esses países mitigam seus efeitos por meio de alíquotas diferenciadas no Imposto sobre Valor Agregado (IVA). Produtos essenciais, como alimentos, medicamentos e serviços básicos, são tributados a alíquotas reduzidas ou até mesmo isentos, enquanto bens de luxo e produtos supérfluos enfrentam alíquotas mais elevadas.

Além disso, há mecanismos de *cashback* ou compensações diretas para famílias de baixa renda. No Canadá, por exemplo, o GST/HST *Credit* devolve parte dos impostos indiretos pagos pelos cidadãos com menor poder aquisitivo. Na Alemanha, há compensações sociais que equilibram a carga tributária, enquanto na Suécia, as políticas de bem-estar social desempenham esse papel ao reduzir as desigualdades causadas pelos tributos sobre consumo.

4.2.2 Impostos Diretos Progressivos sobre Renda e Patrimônio

O segundo pilar da progressividade fiscal nesses países é uma tributação fortemente progressiva sobre a renda e o patrimônio. Na Suécia, as alíquotas do imposto de renda podem ultrapassar 50% para as faixas mais altas de rendimentos⁹, garantindo que os mais ricos contribuam proporcionalmente mais para o financiamento do Estado de bem-estar social.

A Alemanha adota um modelo semelhante, com um imposto de renda altamente progressivo, além de um imposto solidário (*Soli*) sobre altas rendas.¹⁰ O

⁹ O total referente à alíquota marginal máxima combinada, incluindo impostos municipais e federais, chega a 55,6% para rendas anuais superiores a 780.000 coroas suecas (SKATTEVERKET, 2024).

¹⁰ O *Solidaritätszuschlag* é um chamado “tributo complementar”, cobrado como um imposto adicional sobre o imposto de renda e o imposto corporativo. A partir de 1998, todos os contribuintes cuja carga tributária ultrapassa determinado limite de isenção são obrigados a pagar esse tributo. No entanto, desde 2021, apenas pessoas com rendimentos muito altos continuam pagando o *Solidaritätszuschlag*. Tais mudanças refletem as transformações nas condições econômicas da

país também aplica uma tributação expressiva sobre heranças e grandes fortunas, reduzindo a concentração de riqueza ao longo das gerações.

No Canadá, a tributação sobre renda também é progressiva, e há impostos sobre ganhos de capital e propriedades, o que contribui para a redistribuição da riqueza. Recentemente, o governo canadense tem discutido o fortalecimento da tributação sobre grandes fortunas para financiar programas sociais e reduzir desigualdades.

O modelo francês está de acordo com o princípio da diferença de Rawls, já que favorece a redução de discrepâncias por meio da aplicação estruturada da progressividade tributária, assegurando-se que aqueles com maior capacidade contributiva arquem com uma parcela proporcionalmente maior dos tributos.

Com efeito, o sistema tributário da França possui como uma de suas características mais marcantes a forte incidência de impostos diretos sobre as rendas mais altas e grandes patrimônios. O Imposto sobre a Fortuna (*Impôt sur la Fortune Immobilière*) impõe uma tributação específica sobre grandes patrimônios imobiliários¹¹, consistindo em medida que permite a redistribuição de riqueza de forma a reduzir desigualdades estruturais.

4.2.3 Mecanismos Eficazes de Redistribution de Renda e Compensação

O terceiro pilar envolve a redistribuição de recursos por meio de políticas públicas robustas, como transferências diretas e serviços sociais amplos, financiados pelos impostos progressivos.

Na Suécia, o alto nível de tributação é revertido em serviços universais de qualidade, como educação, saúde e previdência, garantindo uma sociedade menos desigual. A Alemanha adota um modelo semelhante, com forte rede de segurança social e benefícios como o *Kindergeld*, um auxílio financeiro para famílias com filhos.

Já no Canadá, programas como o *Canada Child Benefit* (CCB) e o *Old Age Security* (OAS) fornecem suporte financeiro direto para famílias e idosos, funcionando como instrumentos eficazes de compensação social.

Os sistemas fiscais dos países supracitados demonstram que a progressividade tributária não se resume à simplificação de impostos sobre o

Alemanha e ilustram o debate político e social sobre justiça fiscal e responsabilidade financeira (STEUERN.DE, 2024).

¹¹ Atualmente, incidente sobre patrimônios imobiliários superiores a 1.300.000 euros.

consumo. A estruturação sobre três pilares - IVA reduzido para bens essenciais, tributação progressiva sobre renda e patrimônio, e mecanismos eficazes de redistribuição - permite que tais soberanias combinem eficiência arrecadatória com justiça social.

Esse modelo contrasta com o sistema brasileiro, no qual a carga tributária recai desproporcionalmente sobre os mais pobres devido à alta dependência de tributos indiretos, à baixa tributação sobre riqueza e à falta de compensações robustas. Se o Brasil almeja um sistema tributário mais justo, é essencial avançar na tributação progressiva sobre renda e patrimônio e fortalecer políticas de transferência direta, aproximando-se das melhores práticas internacionais.

Nessa senda, infelizmente a reforma tributária se limitou à unificação de tributos indiretos sem enfrentar o problema central da regressividade. A não inclusão de uma reforma mais profunda da tributação sobre a renda e o patrimônio mantém a carga tributária desproporcionalmente pesada sobre os mais pobres. Em outras palavras, embora os PLPs 68/2024 e 108/2024 representem um avanço importante na reestruturação do sistema tributário brasileiro, ainda apresentam limitações que impedem que a reforma seja efetivamente progressiva.

Ademais, a ausência de um modelo de *cashback* robusto e a falta de compensações diretas para a população de baixa renda são falhas cruciais que comprometem a capacidade redistributiva da reforma. Como apontado por Fisher-Post e Gethin, mecanismos de transferência direta são mais eficazes na redução das desigualdades do que a própria estrutura tributária, especialmente em economias desenvolvidas, onde o Estado de bem-estar social está consolidado. No Brasil, no entanto, a ausência de políticas compensatórias estruturadas faz com que a carga tributária continue recaindo desproporcionalmente sobre os mais pobres, sem um sistema eficiente de devolução ou amortização desse peso fiscal.

Além disso, a manutenção da baixa tributação sobre riqueza perpetua um modelo que diferencia o Brasil de economias mais desenvolvidas, nas quais a tributação do patrimônio e das altas rendas exerce um papel mais expressivo na redução das disparidades socioeconômicas. Sem medidas complementares que fortaleçam a tributação sobre grandes fortunas e rendimentos elevados, o sistema fiscal brasileiro continuará falhando em promover justiça social de maneira efetiva.

4.3 MEDIDAS COMPLEMENTARES

Além dos três pilares fundamentais antes analisados, é possível destacar, ainda, algumas medidas complementares essenciais para a efetivação de uma reforma tributária bem-sucedida. Indigitadas medidas, que vêm sendo adotadas em algumas das economias mais avançadas do mundo, consistem no combate às práticas de evasão e elisão fiscal, transparência quanto à arrecadação e gastos públicos com a finalidade de obter maior aceitação à imposição estatal e, por fim, a revisão de isenções fiscais.

4.3.1 Combate à Evasão e Elisão Fiscal

Os países sofrem perdas fiscais significativas devido à fuga de capitais para jurisdições de regime fiscal privilegiado, conhecidas como *tax havens* ou paraísos fiscais. Contribuintes que praticam elisão e evasão fiscal frequentemente recorrem a essas jurisdições estrangeiras, que garantem sigilo bancário e facilitam operações escusas. A remessa de valores e a manutenção de ativos no exterior visam proteger patrimônios de medidas coercitivas do Estado tributante, que enfrenta limitações para expropriar bens situados além de suas fronteiras.

O *tax noncompliance*, intensificado pela opacidade fiscal global, compromete a progressividade tributária e a justiça fiscal, exigindo uma abordagem coordenada de governança global. A perda de controle estatal, impulsionada por fluxos de capitais desregulados e estratégias de planejamento tributário agressivo adotadas por indivíduos ultra-ricos e grandes corporações, demanda ações que transcendam iniciativas unilaterais.¹²

A progressividade do sistema tributário só é efetiva se houver um combate rigoroso à evasão fiscal, especialmente entre os contribuintes de alta renda e grandes corporações. A França e a Alemanha, por exemplo, possuem legislações

¹² Cabe destacar, neste ponto, que o Brasil adotou medidas relevantes para combater a elisão e a evasão fiscal, incluindo a identificação de contas financeiras em conformidade com o *Common Reporting Standard* (CRS), permitindo a troca automática de informações entre países. Além disso, foram implementados registros públicos de beneficiários finais de empresas, com vista a coibir o uso de estruturas anônimas em esquemas de evasão fiscal. Em dezembro de 2024 recebeu sanção presidencial o PL n.º 3.817/2024, que estabelece uma tributação mínima de 15% para multinacionais com receita anual consolidada superior a 750 milhões de euros em pelo menos dois dos quatro anos fiscais consecutivos anteriores à apuração, alinhando-se ao acordo global destinado a evitar a erosão da base tributária (Regras *GloBE*).

rigorosas para evitar o uso de paraísos fiscais e práticas de elisão fiscal. Nos países nórdicos, o cruzamento de dados financeiros e o alto nível de digitalização das declarações tributárias tornam mais difícil a sonegação, garantindo que todos paguem sua parcela justa de impostos.

4.3.2 Transparéncia e Aceitação Social da Carga Tributária

A legitimidade moral da tributação enfrenta uma crise, pois muitos cidadãos, embora reconheçam a necessidade dos tributos, não estão convencidos de sua justificativa ética, especialmente diante da ineficiência do Estado na gestão dos recursos públicos. Essa percepção alimenta o que Klaus Vogel (1988) chama de *revolta secreta dos impostos*, em que contribuintes buscam esquivar-se da carga tributária por considerá-la injusta. Essa evasão pode ocorrer de forma lícita, por meio de planejamento tributário sofisticado, ou de maneira abusiva e ilícita, como ocultação de renda e patrimônio, refletindo o crescente distanciamento entre as convicções da sociedade e as dos legisladores.

Nesse contexto, um fator essencial para o sucesso das reformas em alguns países desenvolvidos foi o fortalecimento da confiança da população no sistema tributário. Nos países nórdicos, por exemplo, há um elevado nível de transparéncia na arrecadação e no uso dos tributos, além de uma percepção generalizada de que o sistema é justo. A aceitação social da carga tributária é resultado de um Estado eficiente, que reverte os impostos em serviços públicos de alta qualidade, demonstrando que a tributação progressiva pode coexistir com economias dinâmicas e competitivas.

4.3.3 Revisão de Isenções Fiscais

Outro exemplo a ser seguido é o do Reino Unido, que, nos últimos anos, revisou diversas isenções fiscais com o objetivo de reduzir a regressividade do sistema tributário.

Em 2016, o governo britânico reformulou a tributação sobre dividendos, reduzindo significativamente a isenção anual e aumentando as alíquotas para os investidores de alta renda. Antes da reforma, os dividendos recebiam um tratamento fiscal extremamente favorável, beneficiando desproporcionalmente os indivíduos

mais ricos. A mudança gerou um aumento na arrecadação e reduziu a desigualdade tributária entre diferentes fontes de renda.¹³

Outra medida relevante foi a revisão das isenções fiscais concedidas a indivíduos com status de *non-domiciled (non-dom)*, que permitiam que residentes estrangeiros no Reino Unido não pagassem impostos sobre renda e patrimônio mantidos no exterior. Em 2017, o governo restringiu esse benefício, obrigando pessoas que vivem no país há mais de 15 anos a pagar impostos sobre sua renda global. Essa mudança visou tornar o sistema tributário mais progressivo e equitativo.

Referidas reformas mostram como a revisão de isenções pode tornar a tributação mais justa, reduzindo privilégios fiscais que beneficiam desproporcionalmente os mais ricos e fortalecendo a progressividade do sistema.

Conforme se infere, os exemplos dos países supracitados mostram que reformas tributárias bem-sucedidas não se limitam à simplificação de tributos sobre o consumo. Elas devem priorizar a progressividade, fortalecer a arrecadação sobre altas rendas e patrimônios, estabelecer mecanismos de compensação para tributos indiretos e garantir que os recursos arrecadados sejam investidos de forma eficiente no bem-estar social. Além disso, a transparência e o combate à evasão são fundamentais para assegurar que o sistema funcione de maneira justa.

Ao observar tais lições, resta evidente que a justiça fiscal não é apenas uma questão técnica, mas um pilar essencial para a construção de sociedades mais igualitárias e economicamente sustentáveis.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A desigualdade socioeconômica no Brasil é uma realidade histórica e persistente, agravada por um sistema tributário que, em grande parte, reforça as disparidades em vez de atenuá-las. Diante desse cenário, torna-se fundamental pensar em uma reforma tributária que garanta a progressividade, reduza distorções e fortaleça a transparência e a participação social no processo de implementação.

¹³ No Brasil, desde 1995 os dividendos distribuídos por pessoas jurídicas a seus acionistas são isentos de Imposto de Renda, conforme previsto no artigo 10 da Lei nº 9.249/1995. Ao privilegiar rendas do capital em detrimento das do trabalho, tal isenção compromete a progressividade do sistema tributário, pois permite que grandes acionistas e detentores de fortunas recebam altos rendimentos sem qualquer tributação direta, enquanto trabalhadores assalariados seguem sujeitos a alíquotas progressivas.

A justiça fiscal deve ser um dos pilares de qualquer reforma tributária no Brasil. O sistema atual agrava as desigualdades, penalizando os mais pobres e favorecendo os mais ricos, em uma dinâmica que se opõe ao princípio da equidade. A predominância da tributação sobre o consumo, em detrimento da renda e do patrimônio, resulta em um modelo regressivo, no qual as camadas menos favorecidas comprometem uma parcela desproporcional de sua renda com impostos sobre bens e serviços essenciais. Diante desse cenário, torna-se imprescindível uma reforma tributária que garanta progressividade e reduza distorções, seguindo exemplos bem-sucedidos de países desenvolvidos. Essa necessidade de correção das desigualdades estruturais e de garantia de oportunidades a todos ecoa os princípios de justiça de John Rawls, especialmente o princípio da diferença, segundo o qual as desigualdades só são justificáveis se beneficiarem os menos favorecidos.

A criação do IVA dual na reforma tributária aprovada em 2023 representa um avanço na simplificação do sistema, mas ainda é necessário fortalecer a progressividade com medidas mais incisivas. A tributação de altas rendas e grandes patrimônios, incluindo a taxação de dividendos e o aumento das alíquotas do Imposto de Renda para os mais ricos, é um passo fundamental para tornar o sistema mais justo. Além disso, a revisão das isenções e benefícios fiscais deve ser conduzida com critérios rigorosos, garantindo que tais incentivos estejam vinculados a resultados concretos em termos de geração de empregos e desenvolvimento social. A desoneração de bens essenciais, combinada com a tributação mais elevada de produtos supérfluos, também se mostra uma estratégia eficaz para reduzir o peso dos tributos sobre a população de baixa renda. Esse redesenho tributário reforça a ideia *rawlsiana* de que a estrutura econômica deve ser organizada de modo a oferecer reais oportunidades de ascensão social, reduzindo os impactos das desigualdades de origem.

A questão da progressividade, no entanto, não pode ser dissociada da transparência e da participação social na implementação das reformas. A aceitação de um sistema tributário depende, em grande parte, da percepção de justiça na aplicação dos tributos e da clareza sobre a destinação dos recursos arrecadados. Países com carga tributária elevada, como Suécia e Finlândia, demonstram que a confiança da população aumenta quando há prestação de contas eficiente e serviços públicos de qualidade. Para que o Brasil avance nesse sentido, é essencial a adoção de tecnologias que permitam a rastreabilidade dos tributos, ampliando a

transparência e o controle social. Mecanismos de participação popular, como audiências públicas e conselhos fiscais, também podem contribuir para uma maior legitimidade das reformas.

Outro ponto crucial é o combate à elisão e à evasão fiscal, responsáveis por uma perda significativa de arrecadação no país. O fortalecimento da fiscalização, aliado à cooperação internacional para troca de informações financeiras e à adoção de medidas para a constrição de bens no exterior, pode reduzir drasticamente essas práticas, garantindo que os mais ricos contribuam de forma justa. Paralelamente, a revisão do Imposto sobre Heranças e Doações (ITCMD), cujas alíquotas no Brasil estão muito abaixo dos padrões internacionais, pode evitar a perpetuação da concentração de riqueza entre gerações. Tais medidas são essenciais para evitar que a estrutura econômica continue favorecendo desproporcionalmente determinados grupos, perpetuando uma injustiça sistêmica incompatível com a concepção *rawlsiana* de justiça como equidade.

Por outro lado, a justiça fiscal não se resume apenas à arrecadação de tributos, mas também à destinação dos recursos públicos. Países desenvolvidos como França, Alemanha e Suécia possuem sistemas robustos de segurança social, financiados por tributos progressivos, garantindo acesso universal a saúde, educação, previdência e assistência social. Esse modelo não apenas reduz desigualdades, mas também fortalece a coesão social e impulsiona o crescimento econômico sustentável ao promover uma população mais saudável e qualificada.

É essencial compreender que a tributação não deve ser vista apenas como um meio de arrecadação, mas como um instrumento de redistribuição de riqueza e promoção da equidade. A extrema desigualdade não apenas compromete a justiça social, mas também limita o crescimento econômico e recrudesce a violência, restringindo oportunidades e perpetuando a exclusão.

Nesse sentido, um sistema tributário baseado na progressividade e na transparência não apenas fortalece o pacto social, mas também reflete o compromisso com a justiça como equidade, conforme proposto por John Rawls. Garantir que as regras fiscais favoreçam os menos privilegiados não é apenas uma questão de eficiência econômica, mas um imperativo moral para a construção de uma sociedade verdadeiramente justa.

Por fim, o modelo tributário baseado no referencial teórico citado concretiza o princípio da solidariedade, previsto no artigo 3º, inciso I, da Constituição Federal de

1988, promovendo a redução das desigualdades e fortalecendo a coesão social. A análise comparada, de outra parte, demonstra que esse mesmo princípio orienta as escolhas políticas em diversos países, como se observa na tributação progressiva sobre renda e patrimônio, nos mecanismos de compensação fiscal e em instrumentos específicos, a exemplo do *Soli* na Alemanha. Dessa forma, a solidariedade não é apenas um valor constitucional, mas um pilar essencial para a construção de sistemas tributários mais justos e sustentáveis, capazes de promover o bem-estar coletivo e a equidade social.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAÚJO, Cícero. Bentham, o Utilitarismo e a Filosofia Política Moderna. In: Boron, Atilio A. (org.). *Filosofia Política Moderna: de Hobbes a Marx*. Tradução de Celina Lagrutta. São Paulo: Departamento de Ciência Política da Universidade de São Paulo; Buenos Aires: Clacso, 2006.

ATKINSON, Anthony B. *Desigualdade: O que pode ser feito?* São Paulo: Leya, 2015.

BATISTA, Onofre Alves Junior, et al. Liberalism, Inequality and Tax Law. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, 110, 2015, pp. 217-272.

CANADA REVENUE AGENCY. Canadian income tax rates for individuals – current and previous years. 2024. Disponível em: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/individuals/frequently-asked-questions-individuals/canadian-income-tax-rates-individuals-current-previous-years.html>. Acesso em: 25 fev. 2025.

CAPPELEN, Alexander W. & TUNGODDEN, Bertil. Tax Policy and Fair Inequality. In: *Taxation: Philosophical Perspectives*. Edited by Martin O'Neill and Shepley Orr. Oxford: Oxford University Press, 2018, pp. 110-123.

CHANDER, Anupam e SUNDER, Madhavi. Is Nozick Kicking Rawls's Ass? Intellectual Property and Social Justice. **UC David Legal Studies Research Paper Series**. Research Paper n. 108, 2007, pp. 563-578.

DAHL, Robert A. *On Political Equality*. New Haven & London: Yale University, 2006.

DE ABREU MACHADO DERZI, Misabel. Pós-Modernismo e Tributos: Complexidade, Descrença e Corporativismo. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, 88, 2003, pp. 149-176.

FISHER-POST, Matthew; GETHIN, Amory. Government redistribution and Development global estimates of tax and transfer progressivity 1980-2019. **World Inequality Lab**, Working Paper nº 2023/17, 2023. Disponível em: https://prod.wid.world/www-site/uploads/2023/10/WorldInequalityLab_WP2023_17_Government-Redistribution-and-Development_Final-1.pdf. Acesso em: 16 fev. 2025.

FORBES. Pandemia aumenta fatia que super-ricos detêm na riqueza global, mostra estudo. 7 dez. 2021. Disponível em: <https://forbes.com.br/forbes-money/2021/12/pandemia-aumenta-fatia-que-super-ricos-detem-na-riqueza-global-mostra-estudo/>. Acesso em: 21 fev. 2025.

FRANÇA. Impôt sur la fortune immobilière (IFI) : personnes et biens concernés. **Service-Public.fr**, 20 fev. 2025. Disponível em: <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F563>. Acesso em: 26 fev. 2025.

FRANÇA. Ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique. Les 35 mesures du plan de lutte contre la fraude fiscale, sociale et douanière. Disponível em: <https://www.economie.gouv.fr/35-mesures-plan-lutte-fraude-fiscale-sociale-douaniere>. Acesso em: 1 mar. 2025.

FRIEDMAN, Milton; Rose. *Livre para Escolher*. Rio de Janeiro: Record, 2017.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS (FGV). Desigualdade de renda no Brasil bate recorde, aponta levantamento da FGV IBRE. **FGV**, 2019. Disponível em: <https://portal.fgv.br/noticias/desigualdade-renda-brasil-bate-recorde-aponta-levantamento-fgv-ibre>. Acesso em: 3 mar. 2025.

GLOBO.COM. G1. Mundo. Brasil tem segunda maior concentração de renda do mundo. **G1**, 09 dezembro, 2019a. Disponível em: <https://g1.globo.com/mundo/noticia/2019/12/09/brasil-tem-segunda-maior-concentracao-de-renda-do-mundo-diz-relatorio-da-onu.ghtml>. Acesso em: 24 fev. 2025.

GLOBO.COM. G1. Economia. Desigualdade de renda no Brasil atinge o maior patamar já registrado, diz FGV/IBRE. **G1**, 21 maio, 2019b. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2019/05/21/desigualdade-de-renda-no-brasil-atinge-o-maior-patamar-ja-registrado-diz-fgvibre.ghtml>. Acesso em: 16 jan. 2025.

GLOBO.COM. G1. Economia. Dados do IR mostram que super-ricos têm mais isenções e pagam menos imposto no Brasil. Por Darlan Alvarenga, **G1**, 22 jun. 2019c. Disponível em: https://g1.globo.com/google/amp/economia/noticia/2019/06/22/dados-do-ir-mostram-que-super-ricos-tem-mais-isencoes-e-pagam-menos-imposto-no-brasil.ghtml?__twitter_impression=true. Acesso em: 16 jan. 2025.

GLOBO.COM. G1. Economia. Renda dos 1% mais ricos do Brasil é 39,2 vezes maior que a dos 40% mais pobres, aponta IBGE. **G1**, 10 jan. 2024. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2024/04/19/desigualdade-no-brasil-rendimento-mensal-do-1percent-mais-rico-e-40-vezes-maior-que-dos-40percent-mais-pobres.ghtml>. Acesso em: 13 fev. 2025.

GLOGOWER, Ari. *Taxing Inequality*. **New York University Law Review**, vol. 93, nº 6, December 2018, pp. 1421-1488.

GOVERNO DO CANADÁ. *GST/HST credit*. 2024. Disponível em: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/child-family-benefits/goods-services-tax-harmonized-sales-tax-gst-hst-credit.html>. Acesso em: 25 fev. 2025.

HARADA, Kiyoshi. *Comentários à Reforma Tributária aprovada pela EC n. 132/2023: artigo por artigo*, 1^a ed., São Paulo: Rideel, 2024.

JAMES, Nick. *Distracting the Masses: Corporate Convictions and the Legitimisation of Neo-Liberalism*. **Macquarie Law Journal**, 8, 2008, pp. 179-[viii].

- JOHNSTON, David. *Breve História da Justiça*. Tradução Fernando Santos. São Paulo: Martins Fontes, 1ª ed. digital, 2018.
- KYMLICKA, Will. *Filosofia Política Contemporânea*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- MACEDO, Alberto. A Progressividade Fiscal nos Impostos sobre a Propriedade e a Decisão do STF sobre o ITCMD. In: *Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza*, Vol. 2. São Paulo: Malheiros, 2014, pp. 269-292.
- MULGAN, Tim. *Utilitarismo*. Petrópolis: Vozes, 2012.
- MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Ed. Martins Fontes, 2005, pp. 236-260.
- MURPHY, Liam. *Why Does Inequality Matter? Reflections on the Political Morality of Piketty's Capital in the Twenty-First Century*, 68 **Tax L. Rev.**, 2014-2015, pp. 613 – 629.
- NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e Utopia*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011.
- OECD. *In It Together: Why Less Inequality Benefits All*, OECD Publishing, Paris: 2015, p. 24. Disponível em <https://doi.org/10.1787/9789264235120-en>. Acesso em 23 dez. 2024.
- OLIVEIRA, Nythamar de. *Rawls*. Rio de Janeiro: Zahar, 2003.
- ONU BRASIL. Brasil está entre os cinco países mais desiguais, diz estudo de centro da ONU. Disponível em: <https://nacoesunidas.org/brasil-esta-entre-os-cinco-paises-mais-desiguais-diz-estudo-de-centro-da-onu/>. Acesso em: 02 fev. 2025.
- OXFAM BRASIL. *Inequalities in Brazil: the divide that unites us*. Disponível em: https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/relatorio_a_distancia_que_nos_une_en.pdf. Acesso em: 13 fev. 2025.
- PATHE, Simone. Americans consider inequality world's greatest danger. Disponível em: <https://www.pbs.org/newshour/nation/americans-consider-inequality-worlds-greatest-danger>. Acesso em: 13 fev. 2025.
- PIKETTY, Thomas. *A Economia da Desigualdade*. Tradução de André Telles. Rio de Janeiro: Intrínseca, Ed. digital, 2015.
- PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.
- RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. Ed. revista. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

REPETTI, James R. *Democracy and Opportunity: A New Paradigm in Tax Equity*. **Boston College Law**, 2008, pp. 1.130-1.185.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Globalização, Sociedade de Risco e Segurança. In: **Revista de Direito Administrativo**. Atlas: 2007, pp. 267-287. Disponível em: bibliotecadigital.fgv.br/ojs/rda/article/download. Acesso em: 21 dez. 2024.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Tributação e Desigualdade Social no Brasil. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; ABRAHAM, Marcus; CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (Org). *Estado Fiscal e Tributação*. Rio de Janeiro: Editora GZ, 2015, pp. 127-154.

ROSANVALLON, Pierre. *La Sociedad de Iguales*. Buenos Aires: Manantial, 2015.

SERJUSMIG. No Brasil, 1% mais rico controla 48,4% das riquezas do país. 22 dez. 2023. Disponível em: <https://www.serjusmig.org.br/noticia/10269/no-brasil-1-mais-rico-controla-48-4-das-riquezas-do-pais>. Acesso em: 13 fev. 2025.

SILVEIRA, Eduardo Teixeira. *O Regime Jurídico do Investimento Estrangeiro no Brasil*. In: *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

SKATTEVERKET. Swedish Tax Agency. 2024. Disponível em: <https://www.skatteverket.se>. Acesso em: 25 fev. 2025.

SOKOLOFF, Kenneth L.; ZOLT, Eric M. Inequality and taxation: evidence from the Americas on how inequality may influence tax institutions. **Tax Law Review**, v. 59, n. 2, p. 167-242, 2006. UCLA School of Law, Law-Econ Research Paper No. 08-08, 14 maio 2007. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1120222. Acesso em: 10 jan. 2025.

SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. MEDEIROS, Marcelo. *The concentration of income at the top in Brazil, 2006-2014*. Working Paper Number 163 november, 2017. **Institute for Applied Economic Research (Ipea)**. Disponível em: http://www.ipcig.org/pub/eng/WP163_The_concentration_of_income_at_the_top_in_Brazil.pdf. Acesso em 12 jan. 2025.

STEUERN.DE. **Soli-Abschaffung**: Wann und für wen entfällt der Solidaritätszuschlag?. 2024. Disponível em: <https://www.steuern.de/soli-abschaffung>. Acesso em: 25 fev. 2025.

SUGIN, Linda. *Theories of Distributive Justice and Limitations on Taxation: What Rawls Demands from Tax Systems*. **Fordham Law Review**, vol. 72, nº 5, April 2004, pp. 1991-2014.

SWEDEN.SE. Taxes in Sweden. 2024. Disponível em: <https://sweden.se/life/society/taxes-in-sweden>. Acesso em: 25 fev. 2025.

URBAN INSTITUTE. What is the Canadian experience with the VAT?. 2024. Disponível em: <https://taxpolicycenter.org/briefing-book/what-canadian-experience-vat>. Acesso em: 25 fev. 2025.

VITA, Álvaro de. Liberalismo Contemporâneo. In: AVRITZER, Leonardo; BIGNOTTO, Newton; FILGUEIRAS, Fernando; GUIMARÃES, Juarez; STARLING, Heloísa (Org.). *Dimensões Políticas da Justiça*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1^a ed., 2013.

VOGEL, Klaus. *The Justification for Taxation: a forgotten question*. **The American Journal of Jurisprudence**, v. 33, n. 1, pp. 19-59, 1988.

WALDRON, Jeremy. Theoretical Foundations of Liberalism. In: **The Philosophical Quarterly**, Vol. 37, nº 147 (Apr. 1987), pp. 127-150.