

RECEBIDO EM: 21/08/2017

APROVADO EM: 18/09/2017

# O PAPEL DA TRIBUTAÇÃO NA PROMOÇÃO DA JUSTIÇA NO ÂMBITO DE PAÍSES EM DESENVOLVIMENTO

*THE ROLE OF TAXATION IN PROMOTING JUSTICE IN DEVELOPING  
COUNTRIES*

*Pedro Henrique Belo Lisboa Trento*

*Professor nos cursos de especialização da PUC Minas. Mestrando em Direito  
Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais. Especialista em Direito  
Tributário pelo IBET.*

**SUMÁRIO:** Introdução; 1 Desenvolvimento; 1.1 Breve contextualização; 1.2 Instrumentos da distribuição de recursos: tributação e gasto público; 1.3 O argumento em prol da tributação do consumo na Era da modernidade líquida 1.4 A dificuldade na distribuição de recursos via gasto público em comunidades com alto grau de desigualdade; 1.5 A Teoria liberal-igualitária de John Rawls; 1.6 O primeiro princípio de justiça, seu papel redistributivo e o direito tributário; 2 Considerações finais; Referências.

**RESUMO:** Em uma realidade mundial cada vez mais marcada pela desigualdade social e precariedade para os mais pobres, a tributação, mais do que nunca, ganha espaço de destaque nos debates ao redor do globo, mormente entre juristas, economistas e filósofos. É nela que muitos depositam a missão de romper com o malfadado status quo posto e, mais além, mudar a direção que hoje é percorrida de maneira generalizada e que leva o mundo a um futuro ainda mais preocupante, sinalado por crescente iniquidade. Assim, muito se discute sobre até onde deve ir o papel do tributo na persecução da justiça; se deve ele ter um papel sumariamente arrecadatário e com isso possibilitar ações afirmativas de um Estado Social, ou se deve ele próprio ser utilizado como ferramenta capaz de redistribuir. No âmbito de sociedades em desenvolvimento, realidades marcadas por paulatina desigualdade socioeconômica, a equidade parece depender sim da utilização de um sistema tributário que trabalhe em prol da redistribuição, principalmente em virtude de sua inigualável capacidade de nivelamento econômico e social entre cidadãos. Esta resposta, por sua vez, vem como um grande alerta, frente à tendência de política tributária global que, a cada dia mais, privilegia métodos de arrecadação regressivos.

**PALAVRAS-CHAVE:** Tributação. Justiça. Competição Tributária. Regressividade.

**ABSTRACT:** In a world increasingly marked by social inequality and precariousness for the poorest, taxation, more than ever, has gained prominence in debates around the globe, especially among jurists, economists and philosophers. It is in it that many put on the duty to break with the ill-fated status quo and, furthermore, to change the direction that is now widely pursued and that leads the world into an even more worrying future, marked by growing inequality. Thus, much is discussed about how far the role of tribute in the pursuit of justice should go; whether it should have a summarily fund collecting role and thus enable affirmative actions by a Social State, or whether it should be used as a tool capable of redistributing. In the context of developing societies, realities marked by gradual socioeconomic inequality, fairness seems to depend on the use of a tax system that works for the sake of redistribution, mainly due to its unparalleled capacity of economic and social leveling among citizens. This response, furthermore, comes as a great warning, in the face of the trend of global tax policy that, every day, favors regressive taxation methods.

**KEYWORDS:** Taxation. Justice. Tax Competition. Regressivity.

## INTRODUÇÃO

O tributo, por sua própria natureza, já há muito tem como uma de suas principais funções a viabilização e o sustento de poderes centrais (Batista Júnior, 2011, p. 311). Estruturas de governo, sejam elas maiores ou menores, precisam de recursos para se manter (Holmes e Sunstein, 1999) (Nabais, 2011, p. 11) e, em uma história marcada pela economia de mercado, tal manutenção se dá principalmente por meio da receita derivada<sup>1</sup>. Mais do que nunca este papel do tributo permanece essencial, dada a crescente complexidade da sociedade mundial, aumentada exponencialmente a partir da Modernidade, que fez com que as entidades governamentais tenham se consolidado, enrobustecido e, mais recentemente, rompido barreiras antes intransponíveis<sup>2</sup>.

Com o passar dos anos e de forma crescente até aos dias atuais, entretanto, a tributação teve reconhecidas e destacadas outras funções, como o medular ofício de contribuir para o estabelecimento de uma sociedade justa<sup>3</sup>. Neste compasso, muito se discute sobre até onde deve ir o papel do tributo na persecução da justiça. Deve a taxação ter o dever único de arrecadar para que com o seu fruto se operacionalize medidas redistributivas, a exemplo da manutenção de políticas sociais como a garantia, pelo Estado, do acesso à educação, saúde e ampla previdência? Ou, por outro lado, deve a exação ser também, ela própria, instrumento direto de redistribuição?

A réplica a essas perguntas é essencial para o contexto maior de formação do Estado, uma vez que ela dará a ele o norte para as decisões de política tributária e, ato contínuo, para a definição do arquétipo de tributos a ser preferido – imbróglis bem representados pela seguinte pergunta: que bases tributárias devem ser escolhidas? E um passo adiante é de questionar: tais respostas devem ser as mesmas, independentemente

---

1 Receita derivada – conceito retirado de Direito Financeiro; é aquela que “provém do constrangimento sobre o patrimônio do particular. É o tributo.” (Oliveira, 2008, p. 105). Em sentido contrário, comunidades menos liberais tendem a contar com maior participação no mercado (propriedade pública dos bens de produção) e, com isto, se sustentam com maior apoio em receitas originárias. Historicamente, pode-se enxergar a transição do “Estado Patrimonial”, alicerçado na receita originária, para o “Estado Tributário”, cujas necessidades financeiras são cobertas por tributos, conforme Batista Júnior (2011, p. 309).

2 Refiro-me às barreiras físicas e geográficas, que não representam o mesmo empecilho de outrora ao ato de governar e promover política.

3 O conceito de “justiça” trabalhado neste projeto é aquele apresentado por John Rawls em *Uma Teoria da Justiça* (2008). Neste mesmo sentido, Murphy e Nagel em *O mito da Propriedade: os impostos e a justiça* (2005).

de onde sejam as perguntas feitas? Ou diferentes nações com diferentes realidades sócioeconômicas exigem ou permitem conclusões diferentes?

No presente artigo busca-se demonstrar que, embora seja míope acreditar que a tributação, por si só, seja capaz de cumprir com o mister da justiça – as políticas fiscais de gastos são indispensáveis para este fim – ela é sim fundamental para que a equidade seja viável, pelo menos no âmbito de sociedades em desenvolvimento<sup>4</sup>, como a brasileira. Isto ocorre, principalmente, pela capacidade imbuída no tributo de transpor o abismo socioeconômico presente em comunidades emergentes, como será detalhado mais adiante.

Antes de alcançar tal resposta, no entanto, mister percorrer pela realidade da governança tributária mundial atual e ponderar sobre os desafios que dela advêm, pois têm eles estreitado o poder de escolha da maior parte dos países e levado o mundo, de maneira generalizada, à escolha de uma política tributária mais nociva, pautada em esquema de tributação que conta com relevantes méritos arrecadatórios mas que carece do condão redistributivo. É ver.

## 1 DESENVOLVIMENTO

### 1.1 BREVE CONTEXTUALIZAÇÃO

Primeiramente, é importante ter presente que a voga da distributividade advém, prioritariamente, do fato de que com a mundialização das últimas décadas veio a globalização do capital<sup>5</sup> que junto trouxe desigualdade social, guerras fiscais e precarização do trabalho em abundância (Batista Júnior, 2015, p. 17), contribuindo, assim, para a sedimentação de uma realidade pautada pelo afastamento das classes sociais e econômicas e na injustiça.

---

4 Para a utilização do conceito de “país em desenvolvimento”, vale-se da pontuação de Coutinho (2005, p. 139) de que “admite-se que a categoria ampla “países em desenvolvimento” abarque muitas nações em estágios muito diferentes de desenvolvimento e com ambientes socioeconômicos, políticos e culturais muito distintos. Para os serviços públicos, há muitas variáveis que diferenciam significativamente países agrupados sob o “guarda-chuva” do termo países em desenvolvimento. [...] Assim, o agrupamento desses países sob a expressão “países em desenvolvimento” é, a rigor, uma simplificação que faz vistas grossas a traços próprios a cada um desses países”. Todavia, e de maneira semelhante ao pontuado por Coutinho, sustenta-se aqui que algumas características – como grande nível de desigualdade social, déficits de estoque de infra-estrutura, falta de oportunidades e liberdades das classes menos favorecidas – são quase onipresentes nesses países, de forma que não é de todo imprecisa a utilização dessa expressão nos limites do presente artigo.

5 O termo representa o rompimento de barreiras internacional pelo capital, que se espalha pelo mundo potencialmente com a mesma facilidade com que dados são eletronicamente transmitidos.

O empobrecimento daqueles que já estão em pior posição é retratado, por exemplo, por Branko Milanovic (2005, p. 108), que constatou que a renda real da parcela dos 5% mais pobres do planeta caiu 20% no período de 1988 a 1993 e 23% no período de 1993 a 1998, enquanto a renda real *per capita* global aumentou 5,2% e 4,8% nos mesmos períodos. Thomas Pogge, valendo-se de dados do Banco Mundial, complementa tal constatação com a demonstração do aumento do abismo socioeconômico mesmo no âmbito dos países mais ricos do mundo, onde os cidadãos mais pobres vivem uma realidade menos precária, em comparação com as demais nações. Segundo tais dados, o consumo *per capita* geral nos membros da OCDE teve um aumento real de 56,3% durante o período de 1984 a 2004, enquanto a população mais pobre dos países pesquisados, contida no último percentil de escala de renda, teve um aumento real de consumo de apenas 9,6% no mesmo lapso (Pogge, 2010, p. 420). Para Thomas Pogge (2010, p. 421), estes dados demonstram um “padrão claro: a inequidade global está aumentando, e os pobres do mundo não estão participando proporcionalmente no crescimento econômico global”. Quando se tem em vista países emergentes, de maneira mais específica, maiores são os motivos para a preocupação, já que seus índices de pobreza e desenvolvimento humano são, por definição, mais baixos, enquanto a tendência da evolução no tempo de seus índices de inequidade acompanha a mundial, crescente (Davies, Sandström e Shorrocks, 2008, p. 22).

Vive-se, portanto, um século marcado por grave e paulatina desigualdade social, incrementada a cada dia pelo distanciamento entre os mais ricos e os mais pobres – realidade também demonstrada e reforçada por Piketty (2014) –, que resulta, em muitos casos, em vida precária dos mais pobres. Nesse contexto, e pelo papel mencionado alhures, o direito tributário tem sido considerado por muitos como parte essencial da solução<sup>6</sup>, já que tido como ferramenta com grande potencial para a efetivação da justiça social e para o combate aos desafios da modernidade líquida<sup>7</sup> – ou, em outras palavras, no rompimento desta iníqua realidade que se vem agravando.

Apesar de sua capacidade, entretanto, é de se questionar se a tributação tem sido exitosa em combater a iniquidade ou se, lado oposto,

6 Esta conclusão pode ser extraída de Piketty (2014) que trabalha, na parte final de sua obra, mecanismos tributários que considera como adequados à redução das desigualdades expostas ao longo do livro.

7 Expressão utilizada por Bauman (2001) que, em breves palavras, significa a época atual em que vivemos. É marcada pelo conjunto de relações e instituições, além de sua lógica de operações, que se impõe e que dão base para a contemporaneidade. É uma época de liquidez, fluidez, volatilidade, incerteza e insegurança.

tem falhado em cumprir com esta prerrogativa – o que a tornaria parte do problema, como fator que contribui de maneira direta para o alargamento do abismo social e para as nefastas consequências sociais que dele repercutem. Ir mais além é interpelar como o futuro que tem se desenhado para a ordem tributária global, tendo em vista as tendências mundiais mais recentes, se comporta perante o mesmo óbice.

## 1.2 INSTRUMENTOS DA DISTRIBUIÇÃO DE RECURSOS: TRIBUTAÇÃO E GASTO PÚBLICO

A essencialidade da tributação no processo de promoção da justiça, na pós-modernidade, parece ser um consenso entre aqueles que partem de um axioma filosófico liberal-igualitário. A necessidade de se redistribuir por meio da tributação, por outro lado, tem sido questionada e contra ela apresentados fortes e contundentes argumentos.

Nagel e Murphy (2005, p. 129), com muita clareza e influência, ditaram que um sistema completo deve ter sua progressividade ou regressividade avaliada em um contexto amplo, considerando-se não só o viés do direito tributário como também o do direito financeiro; ou, em outras palavras, deve-se ter em consideração não só as entradas (receitas) como também as saídas (despesas) de divisas dos cofres públicos – a análise isolada da tributação, segundo colocam, é visão *míope* da questão e, por isso, falha. Segundo os professores norte-americanos (2005, p. 129), portanto, uma sociedade igualitária pode, sim, ser sustentada por um sistema tributário naturalmente regressivo – baseado na tributação sobre o consumo, por exemplo – bastando que o direito financeiro atue de maneira efetivamente e suficientemente distributiva. Com isto, perde força a defesa incondicional pela taxação progressiva, da riqueza acumulada e da renda, considerada classicamente como a mais justa, e ganham força técnicas de tributação como a proporcional, indireta, que, pelas mesmas razões, foram historicamente consideradas injustas e, portanto, rechaçadas ou preteridas. Neste sentido Avi-Yonah (2006, p. 26), que considera:

Impostos sobre o consumo são necessários para as três funções [arrecadação, regulação e redistribuição]. Um imposto sobre o consumo é importante para arrecadar quando o setor público demanda mais receitas do que as geradas pelo imposto de renda. A redistribuição pode ser alcançada de modo mais efetivo tributando-se o consumo amplamente e utilizando-se o orçamento para obter a progressividade.

Em uma comunidade onde as discrepâncias de benefícios não-naturais são baixas, então, soa plausível e palatável a ideia de que o Estado pode arrecadar regressivamente e distribuir progressivamente, e assim ser capaz de fulminar tais diferenças e equalizar os cidadãos eficientemente. Dito de outra forma: a redistribuição por meio da arrecadação não seria essencial. É importante frisar a suscetibilidade desta ideia, inicialmente, a sociedades mais maduras e desenvolvidas que já se encontram com níveis baixos de iniquidade e precariedade, pois nelas não há uma barreira tão alta a ser vencida – ponto que será detalhado mais adiante neste trabalho. Este moderado ou baixo abismo econômico-social, entretanto, parece não condizer com a realidade de sociedades em desenvolvimento. Não é por outra razão, dessarte, que são comunidades que vivem neste compasso econômico-social que se põem no centro do estudo ora posto.

### 1.3 O ARGUMENTO EM PROL DA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NA ERA DA RECESSÃO

Partindo-se do pensar acima posto, assim, de que a redistribuição por meio da tributação não é essencial para a promoção de uma sociedade justa, importante ter esclarecido qual é o contexto e o rol de argumentos que levam uma nação a preferir uma tributação proporcional e regressiva, como a do consumo, em detrimento de uma tributação progressiva. Afinal, por que não preferir um esquema fiscal que favoreça a redistribuição de renda pelas duas vias – de receitas e de despesas?

O primeiro e principal dos motivos gira em torno do “novo leviatã”<sup>8</sup>, que representa o poder do capital que hoje se apodera do mundo pós-moderno, se beneficia de sua própria fluidez, intensifica a fuga de divisas e com isso agrava a competição tributária lesiva no âmbito internacional. Esta guerra fiscal, de amplitude global, faz com que lucros e patrimônios financeiros sejam remetidos para países com baixa ou nenhuma carga tributária, que assumem a forma dos notórios paraísos fiscais ou oferecem regimes tributários benéficos para determinadas operações ou estruturas jurídicas. Esse fenômeno, que causa o esvaziamento dos cofres públicos mundo afora já é muito sensível a diversos estados nacionais e tem, nos

---

8 Termo utilizado por Batista Júnior (2015) ao se referir ao “capital”. Uma definição breve e assertiva de “capital” pode ser encontrada em Piketty (2014, p. 51): “o capital é definido como o conjunto de ativos não humanos que podem ser adquiridos, vendidos e comprados em algum mercado. Assim, o capital compreende, especificamente, o conjunto formado pelo capital imobiliário (imóveis, casas), utilizado para moradia, e pelo capital financeiro e profissional (edifícios e infraestrutura, equipamentos, máquinas, patentes etc.), usado pelas empresas e pela administração pública”.

últimos anos, causado inclusive comoção na população<sup>9</sup> e em influentes líderes mundiais. Como recente exemplo, tem-se a diligência do G20 que encomendou à OCDE, em 2013, a “iniciativa BEPS”, própria para, principalmente, ampliar os esforços dirigidos à supressão da erosão fiscal causada pela fluidez do capital, que resulta na remessa de lucros para localidades com baixa ou nenhuma carga tributária. Tal programa teve suas etapas preambulares e principais recentemente concluídas, e desde então gera uma série de ações sujeitas a impactar, em maior ou menor medida, dezenas de países que fazem ou não parte da iniciativa. Diversas dessas medidas se relacionam diretamente à tributação e, por todo o contexto, têm tido significativa influência, mormente política, no sentido de promover e fomentar alterações estruturais nos modelos tributários vigentes. Algumas delas, inclusive, desafiam antigos paradigmas tributários e flertam com mudanças estruturais, supostamente capazes de mitigar os imbróglios ora em comento – como a substituição, em certo peso, da tributação sobre a renda pela tributação sobre o consumo<sup>10</sup>, historicamente menos utilizada em países desenvolvidos<sup>11</sup>. No relatório *The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries* (OCDE, 2014, p. 25), publicado pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico em dezembro de 2014, há evidente defesa da tributação sobre o consumo que, segundo os novos dados e conclusões da organização, não é regressiva, mas sim “levemente progressiva” sob alguns aspectos, como constatado por Mendes Moreira e Sena (2016, p. 15).

É de se ressaltar que tal guinada de política tributária está presente não apenas no discurso internacional, mas também na realidade fática dos últimos anos, como provam estatísticas levantadas e apresentadas por Avi-Yonah (2000, p. 1621):

Tanto os países membros da OCDE quanto países em desenvolvimento têm visto um aumento dos impostos sobre o consumo [...]. Em países membros da OCDE, para o imposto de consumo geral, ou sobre o valor acrescentado (IVA), a receita aumentou de 12% das receitas fiscais totais

9 Cita-se, como exemplo, as manifestações públicas ocorridas no Reino Unido no final de 2012, para protestar o baixo volume de tributos recolhidos pela Starbucks na região. Disponível em: <<http://www.theguardian.com/business/2012/dec/08/starbucks-uk-stores-protests-tax>>. Acesso em: 19 ago. 2017.

10 Concepção presente em OECD/Korea Institute of Public Finance. *The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries*, OECD Tax Policy Studies, N. 22, OECD Publishing, 2014. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/consumption/the-distributional-effects-of-consumption-taxes-in-oecd-countries-9789264224520-en.htm>>. Acesso em: 19 ago. 2017.

11 O movimento histórico do fortalecimento e enfraquecimento da ideia de tributar o consumo foi tratado por Avi-Yonah (2015, passim).

em 1965 para 18% em 1995. Nos países em desenvolvimento, impostos sobre o consumo geral aumentou de 25,5% para o período de 1975-1980 a 31,8% para o período de 1986 a 1992. A maior parte deste aumento pode ser explicado por aumento de alíquotas. Jeffrey Owers e Jacques Sasseville mostram que quase todos os países membros da OCDE elevaram a alíquota padrão desde que o imposto foi introduzido.

É de se realçar, ainda, outra informação que pode ser extraída da citação retro: a de que países menos desenvolvidos são sensivelmente mais dependentes dos tributos que oneram o consumo do que os demais. Corrobora estes dados a pesquisa mais contemporânea da OCDE, noticiada pela Câmara dos Deputados brasileira<sup>12</sup>, que dispõe sobre a composição da carga tributária de alguns países, dentre eles: Estados Unidos da América, com 18% da carga total incidente representada pela taxaço do consumo enquanto a tributação sobre a renda representa 44%; Reino Unido, 30% consumo e 38% renda; Brasil, 44% consumo e 21% renda; México 54,5% consumo e 26,3% renda; e Argentina, com 52% sobre o consumo e apenas 16% sobre a renda. A atenção a estes dados redobra a importância da problemática ora posta já que, partindo-se da premissa de que países emergentes sofrem mais gravemente pela desigualdade social e conseqüente injustiça, sua maior dependência de tributos regressivos, injustos por conceito, significará que caminham mais velozmente ao agravamento, e não ao abrandamento do problema central, caso se conclua pela essencialidade da tributação justa para a efetivação de sociedades equânimes nestes ambientes, marcados pela pobreza.

É fato, outrossim, que a taxaço do consumo cresceu e continua a crescer sobremaneira em representatividade no mundo. O que a torna, no entanto, mais capaz de enfrentar o primeiro argumento que a fomenta, que é o desafio da erosão tributária global e a dificuldade existente em se tributar a riqueza acumulada ou a renda? Porque razão a tributação do consumo tem sido a resposta da qual os Estados têm lançado mão? Tem-se que, dentre os principais motivos que levam as nações a dedicar a esta técnica arrecadatória suas respectivas atenções, estão:

- a) Tributos do consumo são, comumente, tributos transacionais que, em regra, repercutem econômica e juridicamente no preço das mercadorias. Por isso, são mais facilmente repassados à cadeia mercadológica e ao consumidor e contribuinte de facto.

12 *Arrecadação Tributária sobre Propriedade no Brasil é menor que sobre o consumo*. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/492946-ARRECADACAO-TRIBUTARIA-SOBRE-PROPRIIDADE-NO-BRASIL-E-MENOR-QUE-SOBRE-O-CONSUMO.html>>. Acesso em: 09 ago. 2017.

Nesta senda, não causam impacto direto na remuneração ou no patrimônio dos acionistas dos contribuintes de *jure*, motivo pelo qual têm se demonstrado menor o apelo e esforços, pelos detentores do capital, à sua redução, principalmente se comparados aos esforços para mitigação da tributação da renda e das grandes fortunas ou heranças e doações, mormente quando incidem diretamente na pessoa física – estes últimos os que mais dificilmente repercutem economicamente na atividade empresarial. Exemplos mais comuns dos tributos do consumo ditos transacionais são o IVA, difundido em diversas partes do mundo, e, no Brasil, o ICMS ou o IPI.

- b) Incidem mais comumente, os tributos do consumo, diretamente nas operações mercantis e, por isso, tem maior transparência em seu próprio âmago, ao passo que, em grande parte, os benefícios outorgados no contexto da competição tributária internacional dependem da opacidade para existirem e serem eficazes. Como exemplo, tem-se novamente o IVA ou o ICMS e IPI, normalmente destacados e informados nas faturas e documentos fiscais, claros e transparentes a todos da cadeia. Isto, enquanto alíquotas reduzidas ou o direito a dedutibilidades extras na apuração de imposto de renda de empresas e principalmente de seus acionistas, pessoas físicas, dificilmente têm visibilidade e publicidade, muitas vezes disponíveis somente aos seus próprios beneficiários.
- c) Tributos transacionais obedecem, em geral, à regra da tributação no destino<sup>13</sup>, o que torna os contribuintes de *jure* ou Estados limitados na margem com que podem se beneficiar de suas desonerações. O gozo pela desoneração, segundo esta regra, ficaria mitigado às operações domésticas – o que muitas vezes não é a prioridade de tais atores da guerra fiscal internacional, que buscam principalmente por vantagens para atuação no mercado internacional; e
- d) Por fim e não menos importante, pela eficiência administrativa, arrecadatória e fiscalizatória garantida aos entes públicos, que,

---

13 Regra pautada em princípios econômicos aplicável aos países que compõe a OCDE por se tratar de uma orientação dela própria, mas também observada pelo Brasil e tantos outros países. Segundo preceitua o mandamento, o tributo incidente sobre o consumo deve incidir somente no país de destino e, na prática, implica em desoneração das exportações, mantendo-se apenas a taxação indireta das importações no local do adquirente. Tal regra deu origem ao jargão “não se exporta tributos”.

em se tratando de tributos menos complexos como o IVA ou os aduaneiros, carecem de um aparato estatal muito menos robusto para manter a arrecadação em exercício<sup>14</sup>, como também pontuado por Avi-Yonah (2006, p. 26). É o tributo do consumo, portanto, o mais fácil e menos custoso de se manter e administrar – sobretudo se for um que conte com regras simples e claras. No Brasil, tal constatação é já secular, tendo sido bem proferida pelo primeiro Ministro da Fazenda do período Republicano, Rui Barbosa: “[N]o Brasil, porém, até hoje, a atenção dos governos se tem concentrado quase só na aplicação do imposto indireto, sob sua manifestação mais trivial, mais fácil e de resultados mais imediatos: os direitos de alfândega”<sup>15</sup>.

A tributação indireta, assim, por motivos que transitam pela dificuldade atual de se capturar o capital, assim como pela transparência, eficiência e eficácia arrecadatória e administrativa, passa a ser considerada como uma saída viável para a manutenção das finanças públicas diante do cenário tributário global atual<sup>16</sup>. Sendo ela também suficiente para que se garanta uma sociedade equânime, parece não haver dúvidas que deve ela ser preferida em detrimento da tributação direta e, também, parece clara a conclusão de que as tendências de tributação globais seguem a trilha correta. Como se passará a argumentar a seguir, contudo, essa não demonstra ser a resposta correta, pelo menos no âmbito de sociedades em desenvolvimento, que sofrem com grave disparidade de classes.

#### **1.4 A DIFICULDADE NA DISTRIBUIÇÃO DE RECURSOS VIA GASTO PÚBLICO EM COMUNIDADES COM ALTO GRAU DE DESIGUALDADE**

Diante do até aqui colocado, tem-se a plausibilidade daquilo que é proposto e sustentado pelos defensores da ideia alhures posta: a manutenção de uma comunidade justa por uma tributação que não visa à redistribuição,

---

14 O IVA, por se pautar no princípio da não-cumulatividade, em que um contribuinte depende do outro para ter uma apuração “saudável”, acaba por se autofiscalizar. É do interesse dos próprios contribuintes que o imposto seja devidamente pago na etapa anterior, sob pena de acumular em sua operação a incidência em cascata. Isto ocorre em virtude do direito que tem o adquirente da mercadoria ao direito de crédito fiscal do IVA anteriormente recolhido.

15 SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Memória Receita Federal: Imposto de Renda Pessoa Física, in *A Confiança na Progressividade Fiscal do Sistema Tributário: uma análise em face da segurança jurídica e da novel jurisprudência*. Dissertação – Faculdade de Direito da UFMG. 2014, p. 76.

16 Foram aqui propositalmente deixados de fora argumentos libertários em prol da tributação do consumo, segundo os quais seria esta base tributária a mais justa. O presente artigo parte de um pano de fundo filosófico liberal-igualitário que torna tais argumentos incompatíveis com o restante do texto.

mas o mero recolhimento de fundos para que, então, a Administração Pública tenha meios para difundir a justiça através da constituição de um Estado social e provedor. Complementarmente, estão claras as virtudes da tributação indireta, que levam vários países a preferi-la, hodiernamente. O que se põe a refletir na sequência, não obstante, é se esta premissa é válida para qualquer tipo de sociedade ou ambiente socioeconômico. Pode-se confiar na equidade proporcionada pelos gastos públicos quando se vive em uma comunidade socioeconomicamente desigual e pobre, como as emergentes? Para responder a esta pergunta com lentes da filosofia liberal-igualitária, a teoria de justiça de John Rawls demonstra-se crucial.

### 1.5 A TEORIA LIBERAL-IGUALITÁRIA DE JOHN RAWLS

O filósofo americano, no início da década de 1970 e nos anos que a antecederam, procurou construir um conceito de justo a partir do uso da razão e da vontade das pessoas e, além disso, buscou resolver o conflito através da distribuição de bens sociais entre elas.

Sua proposta se inicia com a suposição de um contrato social hipotético, no qual as pessoas seriam reunidas em uma posição “original” ou “inicial”, a fim de deliberar sobre uma série de princípios que seriam responsáveis por embasar as regras do “justo” – os princípios da justiça – nas instituições, uma vez que seriam estas as intermediadoras do convívio social. Segundo a sua teoria, a forma de as pessoas em uma posição original escolherem os princípios justos – aqueles princípios que, pressupõe, seriam apresentados pela razão de cada um – se daria ao amparo do “véu de ignorância”, que as levaria a ignorar todas as circunstâncias e características pessoais que tinham anteriormente à situação inicial hipotética. Essas pessoas desconheceriam suas condições financeiras como também seus próprios dotes naturais. Assim, “já que todos estão em situação semelhante e ninguém pode propor princípios que favoreçam sua própria situação, os princípios de justiça são resultantes de um acordo ou pacto justo” (Rawls, 2008, p. 15).

Ademais, para que esta construção seja viável, é necessário considerar a sociedade como um sistema equitativo de cooperação em que os cidadãos são seres racionais e razoáveis, isto é, que possuem interesses próprios de acordo com a concepção de bem que formulam para as suas vidas, mas que, ao mesmo tempo, dispõem-se, em função do sentido de justiça que possuem, a ponderar entre si sobre quais justos termos de cooperação devem nortear o convívio comunitário e a distribuição dos benefícios sociais. Para o filósofo, portanto, é mister que a sociedade seja orientada por um norte, uma concepção política de justiça, que moldará as pessoas e

as dará conforto de aceitar os ditames definidos e saber que podem contar com a aceitação dos demais. Assim, a justiça deve, através das instituições sociais, garantir que não ocorram distinções arbitrárias entre as pessoas na atribuição de direitos e deveres básicos na sociedade, e garantir também regras que proporcionem um equilíbrio estável entre reivindicações de interesses concorrentes das vantagens da vida social e na distribuição de renda e riqueza (Gargarella, 2008, p. 19). É a partir, então, da concepção política de justiça gestada numa condição de equidade entre as pessoas, que se desenha o cenário de justiça rawlsiana.

Da posição original, então, os legisladores deverão atuar com base em dois princípios de justiça entabulados por Rawls: o da liberdade igual e o princípio da diferença. O primeiro deles dispõe que (i) “cada pessoa tem um direito igual a um esquema plenamente adequado de liberdades básicas iguais que seja compatível com um esquema similar de liberdades para todos” (Lovett, 2013, p. 60); e o segundo (ii) prega que as desigualdades sociais e econômicas devem ser organizadas de modo que ambas sejam (a) “vinculadas a profissões e a cargos aberto a todos, sob condições de justa igualdade de oportunidades” (Lovett, 2013, p. 60) e; (b) “para o maior benefício dos menos privilegiados” (Lovett, 2013, p. 60). No mais, tais princípios devem ter sua ordem de importância classificada pela ordem lexical de sua disposição (i.e. o antecedente tem prioridade sobre o seguinte). Essa ordenação significa que as violações das liberdades iguais protegidas pelo primeiro princípio não podem ser justificadas nem compensadas por maiores vantagens sociais.

Dentre todas as fecundas e ricas formas de relacionar a teoria de justiça acima e seus respectivos princípios aos direitos tributário e financeiro, é mais usual que os estudos de política fiscal foquem e se debruçam sobre o princípio da diferença (Sugin, 2004, p. 2005). No âmbito da reflexão ora em voga, no entanto, o primeiro dos princípios terá o papel mais primordial.

## **1.6 O PRIMEIRO PRINCÍPIO DE JUSTIÇA, SEU PAPEL REDISTRIBUTIVO E O DIREITO TRIBUTÁRIO**

Esmiuçando, então, o princípio das liberdades iguais, tem-se primeiramente que, para o ex-professor de Harvard, as liberdades básicas devem ser garantidas e, dentre elas, a liberdade política tem um papel especial e por isso deve ser garantida de forma material e substantiva; seu valor equitativo deve ser preservado. A maior ênfase sobre esta espécie de liberdade, vale pontuar, foi dada por Rawls principalmente na fase final de seus escritos, encontrados em suas últimas obras. Do conceito dessa liberdade, política, pode-se extrair a capacidade de influência e participação que deve

ter um cidadão em uma sociedade. Neste mesmo sentido, para Rawls, não basta o direito ao voto, devendo ser efetivado o valor substantivo da liberdade política, que se traduz em verdadeiro impacto nas decisões políticas tomadas no âmbito da comunidade. Nas palavras do filósofo (Rawls, 2001, p. 46):

O *fair value* das liberdades políticas assegura que os cidadãos com dotes naturais e motivações similares tenham, grosseiramente, uma chance igual de influenciar a política governamental e de ocupar posições de autoridade não relacionadas à sua classe social e econômica.

Este aspecto se torna particularmente importante na discussão ora trazida à reflexão considerando-se que, em comunidades desiguais como as que ora se tem sob análise, persiste a dominação de uma classe sobre outra – dominação esta que acompanha o capital e que consolida a acentuada disparidade de riquezas. Havendo, pois, dominância econômica de uma sobre outra classe social, ou seja, a dominância da riqueza, perfaz-se também o domínio político de uma parcela da sociedade sobre outra – o que significa, fatalmente, em descumprimento da diretriz acima. É esta a conclusão do próprio Rawls quando, ao avaliar (e reprovar) a aderência do capitalismo de bem-estar social (*welfare state capitalism*) à sua teoria, pontua que (2001, p. 137):

Capitalismo de bem-estar social [...] rejeita o *fair value* das liberdades políticas, e enquanto ele tem alguma preocupação com a igualdade de oportunidades, as políticas necessárias para alcançá-la não são seguidas. Ele permite desigualdades muito grandes na propriedade de bens (ativos produtivos e recursos naturais) de forma que o controle da economia e grande parte da vida política repousa nas mãos de poucos.

Ainda, enxerga o impacto da desigualdade socioeconômica na liberdade política enquanto garantidora não só do segundo princípio, da diferença, como também de outras liberdades abarcadas no primeiro item de sua teoria de justiça (2008, p. 278):

As liberdades protegidas pelo princípio da participação perdem muito de seu valor sempre que os detentores de maiores recursos privados têm permissão de usar suas vantagens para controlar os rumos do debate público, pois essas desigualdades acabarão por possibilitar aos que estão em melhores condições exercer uma influência maior sobre os rumos da legislação. Com o tempo, é provável que venham a exercer um peso preponderante na decisão das questões sociais, pelo menos no que se refere àqueles assuntos sobre os quais costumam concordar, isto é, em relação àquilo que favorece suas circunstâncias privilegiadas.

Em comunidades libertárias<sup>17</sup>, que permitem o acúmulo do capital nas mãos de poucos, há, portanto, e de forma intrínseca ao modelo, a violação das liberdades políticas dos cidadãos pertencentes às classes sociais mais baixas. Tal conclusão também é alcançada por O’Neil (2014, p. 77), que salienta que um ambiente liderado pelo capital “não pode prover satisfação genuína das demandas daquele princípio [primeiro princípio de Rawls] porque ele não é capaz de proporcionar aos cidadãos o real valor fundamental de suas liberdades na esfera política”. Tal violação ao primeiro e mais importante princípio da justiça rawlsiano, apesar de já configurar grave falha em si mesma, capaz de reprovar o modelo político aos olhos do filósofo americano, traz consigo outras consequências sérias que repercutem diretamente na distribuição de riquezas e interferem, em cadeia, na materialização do outro princípio, o da diferença – mormente na parte em que prega a igualdade de oportunidades.

Esta constatação é compartilhada por Batista Júnior, Magalhães e Oliveira (2015, p. 245), que colocam de forma clara:

[N]ão é propriamente no seu mais controverso princípio de justiça, o Princípio da Diferença [...], que Rawls encontra uma forte exigência que recai sobre o sistema econômico (e tributário/fiscal), no sentido de não se permitir o acúmulo excessivo de poder (econômico) nas mãos de poucos. Na verdade, essa exigência deriva principalmente da necessidade de se garantir o equitativo valor das iguais liberdades políticas. [...] De acordo com o filósofo liberal, inúmeras são as razões para nos preocuparmos com as desigualdades socioeconômicas, razões essas que justificam que o Estado lance mão de formas de regulação. Cabe considerar, pelo menos, as seguintes:

a. a desigualdade propicia formas de dominação social e política, em que uma pequena parcela da sociedade subjuga o restante, por meio do controle da máquina pública e do sistema jurídico, garantindo para si uma posição sempre dominante na economia;

[...]

c. a desigualdade perturba a equidade dos procedimentos e a igualdade equitativa de oportunidades tanto na política, quanto na economia, impedindo um acesso livre ao mercado e à vida política;

---

17 Libertarismo ou libertarianismo é a filosofia política que tem como fundamento a defesa da liberdade individual, da não agressão, da propriedade privada e da supremacia do indivíduo. Dentre os representantes desta filosofia, estão, principalmente, John Locke, David Hume, Adam Smith, Robert Nozick, dentre outros. Também importante pontar, ainda que brevemente, que sociedades com estas características tendem a ser aquelas com maiores índices de desigualdade socioeconômica.

Grave desigualdade socioeconômica, destarte, fatalmente levará a sociedade à dominação de classes que, circularmente, agravará ainda mais o abismo social. O motivo para tanto é simples: havendo coincidência no acúmulo de riquezas e poder político, se abre o caminho para que a dita influência provoque o poder público a gastar seus fundos em benefício dos mais influentes, ou, em outras palavras, em prol do próprio capital. Nota-se, assim, que a violação ao primeiro princípio de justiça findará por dar ensejo à regressividade na distribuição de recursos e, com isso, acabará por transferir a responsabilidade da redistribuição à tributação ou levará a sociedade ao final da linha, fracassada em combater a injustiça.

O tributo, então, para garantir a equidade, deverá não só corrigir a distorção causada pela redistribuição “às avessas”, como evitar que o abismo social e o conseqüente domínio de classes continuem a se perpetuar, sob pena de se consolidar verdadeiro ciclo vicioso – caracterizado por tributação e distribuição regressivas. Por este trilhar recoloca-se, então, o tributo como peça chave na garantia da equidade, devendo atuar ativamente como redistribuidor e, com isso, preservar a liberdade política e igualdade de oportunidade dos cidadãos. Em outras palavras, a tributação é necessária para romper com o status quo pernicioso já posto no âmbito de sociedades em desenvolvimento. O papel essencial do tributo para este propósito é defendido por Linda Sugin (2004, p. 2005), que dispôs:

As limitações mais significativas sobre estrutura fiscal vêm do primeiro princípio da justiça de Rawls, que garante as liberdades políticas e tem prioridade sobre o segundo princípio que promete a justiça econômica. [...] O primeiro princípio pode impor limitações significativas em sistemas de tributação, pois exige que cada indivíduo tenha igualdade de liberdades básicas. Assim, onde as concentrações de riqueza produzem concentrações de poder político, *o primeiro princípio exigiria do sistema tributário a quebra dos acúmulos de riqueza capazes de gerar concentrações de poder político, para que a igualdade de liberdades seja viável.*

[...]

A prioridade dessas liberdades básicas, que podem ser ameaçadas por poder econômico, traz demandas significativas e específicas para o sistema tributário. O sistema fiscal deve proteger o regime de liberdades básicas de duas maneiras: (1) a tributação em si não pode violar qualquer uma das liberdades básicas, e (2) o sistema fiscal não pode permitir que outras instituições com as quais interage, tais como o mercado, violem quaisquer liberdades básicas. (grifo do autor)

Recai sobre a tributação, por conseguinte, o papel de transpor a realidade pré-existente, o que somente pode ser feito por meio de impostos que miram nas riquezas acumuladas – geralmente próprios para atingir os signos de grandes fortunas, doações e heranças, como principais exemplos. Recai também sobre a taxação, por consequência, o papel de evitar que sejam criados ou mantidos os oceanos de desigualdade, pois, em existindo, a captura da esfera política derivará e, ato contínuo, a promoção da justiça restará prejudicada.

Neste pensar, se sobressai a insuficiência da redistribuição pela via orçamentária e, em conjunto, da tributação do consumo para, isoladamente, servir a este propósito no âmbito de sociedades com já estabelecidos altos índices de desigualdade, uma vez que o imposto indireto permite a acumulação ilimitada de riquezas. Esta conclusão advém da própria lógica da tributação do consumo, que consegue captar recursos dos contribuintes finais somente quando estes, efetivamente, consomem. Se determinada família conta com uma renda desproporcionalmente alta para as suas próprias despesas – algo comum para a parcela privilegiada da população de comunidades desiguais –, decerto que ela não consumirá toda a sua disponibilidade financeira e, com isso, o excedente se acumulará e ela tenderá a seguir nesta trajetória. A tributação do consumo escolhida como política tributária, assim, é incapaz de fulminar o abismo social posto e o aprisionamento socio-econômico que disso repercute.

## **2 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Pelo que foi até aqui exposto, conclui-se que, em comunidades em desenvolvimento, onde impera a desigualdade social, o tributo é peça indispensável à promoção de justiça não só pelo seu caráter arrecadatário como também redistributivo. Esta é a resposta alcançada depois desta breve reflexão, uma vez que não parece plausível contar unicamente com o gasto público, nessas realidades, para promoção da justiça. Sociedades emergentes, realidades em que as diferenças socioeconômicas são marcantes, infalivelmente carregarão em seu âmagão limitações políticas dos menos abastados em detrimento daqueles que detêm as grandes riquezas. Neste compasso, se faz essencial a ruptura deste abismo e deste controle social, o que somente pode ser feito de maneira efetiva por meio da tributação e, por isso, essencial a existência de impostos que – mais do que arrecadar eficientemente – têm o condão de atingir não somente renda consumida, mas também renda poupada e acumulada. Insuficiente resta, portanto, o tributo do consumo para este fim.

Indo além, a inexistência de impostos capazes de transpor a distribuição ex-ante de riquezas levará à consolidação da sociedade viciada, injusta, já que a determinação das despesas públicas pelos administradores

estatais tenderá a beneficiar aqueles que dominam a política e o próprio poder estatal, ou seja, a parcela mais privilegiada economicamente da comunidade. Isto se traduz, como agora já resta claro, em orçamentos públicos regressivos e na completa reprovação do um esquema fiscal.

Se a desigualdade pré-existente inviabiliza um sistema tributário cego à redistribuição pela arrecadação, assim, o momento é de repensar o caminho que a política tributária mundial, principalmente constante em países emergentes, tem seguido nos últimos anos, de exacerbação da taxaço indireta, sob pena de consolidar-se a realidade absolutamente desigual que hoje já está formada.

Ao mesmo tempo, os desafios da modernidade líquida não devem ser ignorados, mas enfrentados. Isto deve ser feito, todavia, de forma cautelosa e com merecidas reflexões. Neste cenário, e em face das virtudes que têm o imposto indireto, conclui-se que o consumo como base tributária não precisa ser ignorado e pode até mesmo aproveitado, por todas as vantagens que proporciona frente às dificuldades fiscais correntes. Mas tal deve ser feito de maneira ponderada e comedida – por isso um sistema misto que conta com tributos diretos e indiretos, tal qual sugerido por Avi-Yonah, em que a tributação indireta tem o papel de complementar a arrecadação necessária, parece ser uma resposta plausível. O que deve ser evitado é um sistema que tem o imposto indireto como pedra angular de sustento, como tantos citados anteriormente, tal qual é comum a países emergentes. Não deve ser ignorado, assim, o caráter e poder redistributivo de tributos que miram as grandes fortunas, heranças, doações e a própria renda, que têm o poder de mitigar as desigualdades postas e, com isso, alterar o *status quo* que vicia todo o esquema igualitário. Mais do nunca, países em desenvolvimento se encontram em situações que exigem o uso de todos os instrumentos disponíveis para que a justiça seja atingida e, desta feita, não devem abrir mão do poder redistributivo da tributação, sob pena de jamais verem seus grilhões da injustiça partidos.

## REFERÊNCIAS

AVI-YONAH, Reuven. *Taxation and Inequality. A Case for the VAT*. Challenge, v. 57, n. 3, p. 97-104, 2014.

\_\_\_\_\_. Reinventing the Wheel: What We Can Learn from the Tax Reform Act of 1986. *Public Law and Legal Theory Research Paper Series*, Paper n. 424, 2014.

\_\_\_\_\_. Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State. *Harvard Law Review*, v. 113, n. 7, p. 1573-1676, 2000.

\_\_\_\_\_. Why Tax the Rich? Efficiency, Equity, and Progressive Taxation. *Yale Law Journal*, v. 111, n. 6, p. 1391-1416, 2002.

\_\_\_\_\_. *The Rise and Fall of the Consumption Tax*. Tax Analysts 2015.

\_\_\_\_\_. *The Three Goals of Taxation*. Disponível em: <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=796776](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=796776), 2005>.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Outro Leviatã e a Corrida ao Fundo do Poço*. São Paulo: Almedina, 2015.

\_\_\_\_\_. *Thomas Piketty: Desigualdad y Tributación*. Políticas Públicas, v. 7, n. 2, p. 85-113, 2014.

\_\_\_\_\_. Por que Guerra Fiscal? Os desafios do Estado na Modernidade Líquida. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, v. 102, p. 305-341, 2011.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de; MAGALHÃES, Tarcisio Diniz. Liberalismo, desigualdade e direito tributário. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, v. 110, p. 217-272, 2015.

BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade Líquida*. Rio de Janeiro: Zahar, 2001.

\_\_\_\_\_. *Vida a Crédito*. Rio de Janeiro: Zahar, 2010.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de; DUTRA, Franklin Vinícius Marques. A Tributação Sobre Heranças e Doações e sua Justificação Moral: Parâmetros Introdutórios para a Sua Valoração e Para Melhoramentos no Sistema Jurídico. In: *Justiça Fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2016.

COUTINHO, Diogo. R. Entre Eficiência e Equidade: A Universalização das Telecomunicações em Países em Desenvolvimento. *Revista Direito GV* 2, v. 1, n. 2, 2005.

DAVIES, James; SANDSTRÖM, Susanna; SHORROCKS, AnthoFny; WOLFF, Edward. *The World Distribution of Household Wealth. Discussion Paper N° 2008/03*. United Nations University. 2008.

GARGARELLA, Roberto. *As Teorias da Justiça Depois de Rawls*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: WW Norton & Company, 1999.

- LOVETT, Frank. *Uma Teoria da Justiça, de John Rawls*. Porto Alegre: Penso, 2013.
- MOREIRA, André Mendes; SENA, Roberto Miglio. (In)justiça na Tributação do Consumo: o que a OCDE tem a nos dizer. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, v. 4, n. 4, 2016.
- MILANOVIC, Branko. *Worlds Apart, Measuring International and Global Inequality*. Princeton: Princeton University Press, 2005.
- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- NABAIS, José Casalta. *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>>.
- OECD/Korea Institute of Public Finance. *The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries, OECD Tax Policy Studies*, N. 22, OECD Publishing, 2014, p. 25-40. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264224520-em>>.
- OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 2. ed. São Paulo: RT, 2008.
- O'NEIL, Martin; WILLIAMSON, Thad. *Property-Owning Democracy*. West Sussex: John Wiley & Sons, 2014.
- \_\_\_\_\_. *The Promise o Predistribution*. Publicado online em Policy Network, 2012.
- PIKETTY, Thomas. *O Capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.
- POGGE, Thomas. The role of international law in reproducing massive poverty. In: *The Philosophy of International Law*. New York: Oxford University Press, 2010.
- RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008.
- \_\_\_\_\_. *Justice as Fairness: A Restatement*. Cambridge: Harvard University Press, 2001.
- \_\_\_\_\_. *Liberalismo Político*. São Paulo: Ática, 2000.
- SUGIN, Linda. Theories of Distributive Justice and Limitations on Taxation: What Rawls Demands from Tax Systems. *Fordham Law Review*, v. 72, n. 5, p. 1991-2014, 2004.