

# O Princípio da Justiça Tributária e seus Efeitos após a Emenda Constitucional n. 132, de 2023

## *The Principle of Tax Justice and its Effects after the Constitutional Amendment no. 132 of 2023*

Fábio Weber Ludwig

Mestrando pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS).  
Especialista em Direito e Processo Tributário pela Fundação Escola Superior do  
Ministério Público (FMP/RS). Advogado. E-mail: fabio.w.ludwig@gmail.com.

Recebido em: 27-7-2025 – Aprovado em: 8-9-2025  
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.61.4.2025.2828>

### *Resumo*

A Emenda Constitucional n. 132/2023 introduziu expressamente o princípio da justiça tributária na Constituição, suscitando debates sobre seus efeitos no Sistema Tributário Nacional. Este trabalho explora esse tema, desde os fundamentos jusfilosóficos da justiça – de Platão até John Rawls – e a sua aplicabilidade no direito tributário. A despeito da polissemia, a justiça tributária era um valor ligado à igualdade, capacidade contributiva e mecanismos do Estado de Direito, com existência prévia à Reforma Tributária. Os tribunais utilizaram a expressão em decisões anteriores, apesar de não haver conteúdo normativo e teórico claro sobre o conceito. A inclusão do princípio na Constituição visa fortalecer a distribuição justa do ônus tributário e concretizar a justiça social. Assim, a positivização da justiça tributária, aparentemente inócuia à primeira vista, possui um vetor interpretativo que influencia a criação de mecanismos para promover igualdade e capacidade contributiva.

*Palavras-chave:* princípio da justiça, justiça tributária, Reforma Tributária, teoria da justiça, direito tributário.

### *Abstract*

Constitutional Amendment No. 132/2023 expressly introduced the principle of tax justice into the Constitution, raising debates about its effects on the National Tax System. This work explores this topic, from the jusphilosophical foundations of justice – from Plato to John Rawls – and its applicability in tax law. Despite its polysemy, tax justice was a value linked to equality, ability to pay, and mechanisms of the Rule of Law, with a pre-existing presence before the Tax Reform. The courts have used the expression in previous decisions, despite the absence of clear normative and theoretical content about the concept. The inclusion of the principle in the Constitution aims to strengthen the fair distribution of the tax burden and to achieve social justice. Thus, the positivization of tax justice, seemingly innocuous at first glance, carries an interpretative vector that influences the creation of mechanisms to promote equality and ability to pay.

*Keywords:* principle of justice, tax justice, Tax Reform, theory of justice, tax law.

## 1. Introdução

A Emenda Constitucional n. 132, de 2023, veiculou alterações no Sistema Tributário Nacional que transcendem a tributação sobre o consumo no Brasil. Dentre as alterações que fogem à notável inclusão do Imposto sobre Bens e Serviços ou ao Imposto Seletivo, houve algumas alterações que fogem ao escopo do consumo pretendido com a Reforma Tributária. Dentre as alterações, verifica-se a inclusão do § 3º do art. 145 da Constituição Federal de 1988, que determina a observância dos princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. O acréscimo da expressão “justiça tributária” constitui uma novidade no sistema, uma vez que até então não havia nenhum dispositivo escrito contendo tal expressão no Título VI da Constituição, seção responsável pela disposição das normas tributárias constitucionais, havendo menção apenas em seções anteriores da Constituição. Ademais, a Lei n. 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN) utiliza o termo “justiça” tão somente uma vez, de modo não relacionado à expressão constitucional. Por mais que a justiça seja elemento que remete à própria essência do Direito, o acréscimo expresso na Constituição Federal de 1988 traz inevitável indagação sobre as razões de seu acréscimo e, talvez mais importante, os seus efeitos no sistema normativo constitucional tributário, que rege as relações de todos os entes federativos com seus respectivos contribuintes.

Nesse panorama normativo, o presente trabalho tem como pretensão investigar quais são os possíveis efeitos da inclusão expressa do princípio da justiça tributária na Constituição Federal de 1988 através da Emenda Constitucional n. 132, de 2023. A pretensão é de que, ao final, o leitor tenha capacidade de compreender os possíveis efeitos da justiça tributária em nosso sistema, seja para reflexões mais críticas do caminho escolhido pelo contexto da Reforma Tributária, seja para o entendimento mais específico sobre a concretização efetiva da interpretação e aplicação da justiça tributária. A investigação é intimamente ligada às concepções oriundas da Teoria da Justiça e à Teoria do Direito, que são capazes de trazer substratos firmes para responder os fundamentos da justiça, auxiliando na adequada resposta ao questionamento inicial.

Na qualidade de objetivos secundários do presente trabalho, busca-se realizar uma contextualização breve sobre a evolução da Teoria da Justiça. O cenário do Direito circunda a justiça, sendo ainda mais pertinente quando aparecida na seara tributária. Nesse ponto, será fundamental a análise de ao menos duas fases da justiça, sendo a visão clássica de Aristóteles sobre justiça e o contraponto moderno, centrado na concepção de John Rawls. Noutro norte, igualmente é relevante a concepção da justiça tributária na esfera da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que, na condição de corte constitucional, oferece diretrizes her-

menêuticas que merecem ser consideradas para almejar o objeto central desse estudo.

O tema é extremamente relevante para a compreensão do Sistema Tributário Nacional, que é regido pelos seus princípios gerais dispostos na Seção I do Capítulo I do Título IV da Constituição Federal de 1988. A dimensão princípio-lógica da norma constitucional possui efeitos que irradiam em todo o sistema tributário, possuindo um efeito que atinge todos os entes federativos dada a competência legislativa concorrente em matéria tributária nos termos do art. 24, inciso I, da Constituição Federal de 1988. Ainda, a compreensão do tema auxilia o jurista a compreender a própria extensão da Emenda Constitucional n. 132, de 2023, popularmente conhecida como a Reforma Tributária sobre o consumo. Não é incomum encontrar na contemporaneidade debates acerca da extensão dos efeitos da Reforma Tributária no atual sistema tributário, de modo que a análise das modificações nos princípios estruturantes do sistema deve ser objeto de análise para concluir sobre essa extensão.

No tocante à metodologia utilizada nesta pesquisa, utilizou-se uma aproximação predominantemente qualitativa e bibliográfica, por meio do método dedutivo de pesquisa. Baseia-se na análise de doutrinas jurídicas, de legislação pertinente e, eventualmente, de jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, para aferir conclusões sobre a justiça tributária, com foco nas discussões mais recentes sobre os efeitos normativos concretos do princípio jurídico ora explicitado. O texto em questão igualmente possui viés crítico sobre a utilização da justiça para solucionar problemas eminentemente jurídicos. Dessa forma, o trabalho busca oferecer uma visão abrangente sobre a interpretação e aplicação da justiça tributária, explorando os seus principais impactos na positivação da norma jurídica para o fisco e os contribuintes. A hipótese do trabalho é de que a positivação da justiça tributária pela Reforma Tributária é inócuia, dada a polissemia do conceito e sua utilização retórica.

Traçados os objetivos e a metodologia, importa delimitar que o presente texto segue desenvolvido em duas partes. A primeira seção, de cunho propedêutico, filosófico e histórico, trata sobre as nuances da Teoria da Justiça, com sucintas conexões com o Direito Tributário. A segunda seção trata especificamente sobre a aplicação da Teoria da Justiça no âmbito do Direito Tributário, especificamente investigando o posicionamento jurisprudencial e doutrinário sobre o princípio e destacando efeitos jurídicos possíveis para o referido princípio. Por fim, são realizadas breves conclusões sobre o tema analisado, cumprindo com os objetivos propostos no presente estudo, previamente estabelecidos na parte introdutória deste artigo.

## **2. Aspectos jusfilosóficos sobre a justiça**

O conceito de justiça envolve um debate milenar, remontando aos primórdios da humanidade. Existe uma contínua conversa, sempre atual, em diversos

níveis, que perpassa por aspectos fundamentais da nossa sociedade e que está inegavelmente associada ao Direito. É tarefa árdua separar o Direito da justiça. Quiçá seja inimaginável um sem o outro, uma vez que justiça e Direito tiveram berço comum.

Existem incontáveis teorias da justiça ao longo dos séculos de desenvolvimento humano, que perpassam por autores notáveis, como Platão, Aristóteles, Cícero, Ulpiano, São Tomás de Aquino, Thomas Hobbes, Immanuel Kant, John Locke, Jean-Jacques Rousseau, John Rawls e dentre vários outros filósofos. Podem ser estabelecidos diversos períodos e hiatos sobre a discussão. Para efeitos do presente trabalho, subdivide-se a análise do conceito de justiça para apenas compreender o início dos estudos sobre a justiça e ao patamar mais moderno que se chegou. Inicialmente, tratar-se-á sobre o período clássico, norteado pelos autores gregos, e, posteriormente, sobre o período moderno, trazendo os contornos contemporâneos acerca da teoria da justiça por John Rawls.

## 2.1. A concepção clássica da justiça

O desenvolvimento de um entendimento uniforme sobre a justiça remonta aos trabalhos de diversos autores gregos, que buscam, à época, contrapor a noção da relatividade da justiça. O conceito primordial da justiça está fundado em seu aspecto eminentemente subjetivo, emanando uma pluralidade de visões sobrepostas sobre qual é o real significado da justiça. Aristóteles já notava a ambiguidade do conceito, inferindo que assim como existem vários modos de indicar o injusto, igualmente há várias formas do que seria justo<sup>1</sup>.

Os registros de Platão são os principais para delinear o pensamento grego inicialmente concebido pelos Sofistas, dentre eles Trasímaco, Céfalo e Polemarco. Todos evidenciam a subjetividade do conceito de justiça, como Trasímaco, que a conceitua como aquilo que convém para o mais forte<sup>2</sup>. Polemarco entende que dizer a verdade e dar aquilo que foi tomado por outrem<sup>3</sup>. Céfalo conceitua a justiça como fazer o bem para seus amigos e prejudicar os inimigos<sup>4</sup>. Essa ambiguidade e polissemia no conceito da justiça é plano de fundo dos discursos de Sócrates e Platão, que buscam racionalizar o conceito e sistematizá-lo, uma vez que justiça aparenta ser conceituada de acordo com a subjetividade de quem a aplica.

A sistematização proposta por Platão traz contornos no plano ideal sobre o conceito da justiça. O conceito de Platão revolve a ideia de justiça como uma vir-

<sup>1</sup> ARISTÓTELES. Ética a Nicômaco. São Paulo: Martin Claret, 2015, p. 124.

<sup>2</sup> PLATÃO; EMLYN-JONES, Chris. *Republic*: 1-2.368c4: with Introduction, Translation and Commentary by Chris Emlyn-Jones. Oxford: Oxbow Books, 2007, p. 20.

<sup>3</sup> PLATÃO; EMLYN-JONES, Chris. *Republic*: 1-2.368c4: with Introduction, Translation and Commentary by Chris Emlyn-Jones. Oxford: Oxbow Books, 2007, p. 49.

<sup>4</sup> PLATÃO; EMLYN-JONES, Chris. *Republic*: 1-2.368c4: with Introduction, Translation and Commentary by Chris Emlyn-Jones. Oxford: Oxbow Books, 2007, p. 53.

tude estrutural, em que cabe a cada um fazer aquilo que é próprio, sem interferir em outrem. Justiça é uma forma de equilíbrio que harmoniza as demais virtudes da sociedade como a coragem, a temperança e a sabedoria. Nesse aspecto ideal da justiça, ela atua como uma condição organizacional das demais virtudes, tornando possível a convivência social<sup>5</sup>. O processo dialético de Platão constrói, lentamente, esse conceito, em que cabe a cada indivíduo uma atividade própria, que não deve interferir na função alheia. É eminentemente uma conceituação idealista, uma vez que Platão propõe posteriormente como seria uma sociedade ideal. Naturalmente, seu conceito de justiça deve se alinhar à proposta sobre a sociedade ideal.

Em contraste a Platão, Aristóteles insere o conceito de justiça no âmbito da experiência concreta, afastando-se do modelo ideal para propor uma teoria fundamentada nas práticas sociais e jurídicas, o que o torna uma das referências mais sólidas para a delimitação objetiva do justo. Para ele, justiça é uma virtude, situada no meio-termo entre extremos, assim como outras virtudes ditadas em seus ensinamentos<sup>6</sup>. Mais que isso, a justiça para sua visão figura como um aspecto próprio: é a virtude máxima, a mais perfeita e completa, não contemplando somente a virtude própria, mas também a virtude alheia.

A teoria encampada por Aristóteles sistematizou o estudo e o conhecimento sobre a justiça com grande peculiaridade. Inicialmente, divide-se a justiça em duas partes, sendo o que se chama de justo geral e o justo particular. Na primeira espécie de justiça, denominada de justo geral ou justo legal, há uma primeira dimensão sobre o conceito derivado do senso comum: ser justo é cumprir os costumes, normas e leis do local, de acordo com os princípios da probidade. Essa primeira concepção é fundamentalmente ligada à probidade e ao bem comum, que são *per si* as finalidades das leis. O intuito desse primeiro ponto é estabelecer o modo de agir das pessoas em benefício de toda a sociedade, levando consigo a ideia oposta, a injustiça, que consiste nas ações que transgridem a lei ou que culminam em ações ímporas<sup>7</sup>. Ser justo é cumprir a lei e costumes locais, enquanto a injustiça é desrespeitar essas leis e costumes, causando o prejuízo à própria comunidade. Há uma inegável relação entre a sociedade e o indivíduo, em que o indivíduo deve cumprir a lei e os costumes, como ato virtuoso de probidade e equilíbrio.

O ponto central de sua teoria está vinculada ao que chama de justo particular, que rege as relações entre particulares e não necessariamente em relação à sociedade como um todo. Essa segunda dimensão pode ser subdividida no que veio a ser chamado de justiça distributiva e justiça comutativa, atuando no âmbito

<sup>5</sup> PLATÃO. *The Republic*. Londres: Penguin Classics, 2007, p. 233.

<sup>6</sup> ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. São Paulo: Martin Claret, 2015, p. 123.

<sup>7</sup> ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. São Paulo: Martin Claret, 2015, p. 124.

particular. A justiça distributiva é aquela em que atua em proporcionalidade, sendo especialmente relevantes na alocação de bens e honrarias, isto é, levando em consideração o mérito, peculiaridades e condições de cada um dos sujeitos envolvidos. A distributividade implica nessa análise das condições particulares em uma escala geométrica e, respeitada a proporcionalidade, haverá justiça<sup>8</sup>. Noutras palavras, pessoas diferentes recebem bens diferentes, conforme suas condições e mérito. Essa é a justiça que rege a classificação em um concurso conforme o conhecimento de cada envolvido ou a distribuição de renda em uma empresa. Aquele que possui maior desempenho através do maior esforço ou do mérito, se sobressai. No âmbito tributário, a justiça distributiva pode ser vista em alguns tributos, como no Imposto de Renda, pois aquele que aufera maior renda contribui mais para o custeio da sociedade, por exemplo.

A justiça comutativa, também conhecida como corretiva, é aquela que intervém nas relações de troca entre sujeitos, sendo uma espécie de justiça regida por igualdade absoluta, em proporção aritmética. Aristóteles pressupõe uma justa transação entre os sujeitos envolvidos. Nesse ponto, pouco importa o mérito ou eventual condição especial de determinado sujeito envolvido na transação, mas tão somente a igualdade aritmética<sup>9</sup>. Essa é a forma de justiça que rege, por exemplo, relações de compra e venda. A justiça na transação não é determinada pela condição especial dos envolvidos, mas sim à equivalência dos bens transacionados. No âmbito tributário, encontramos essa forma de justiça em tributos sujeitos à contraprestação do estado, como as taxas, em que, como regra geral, pouco importam as eventuais especificidades dos envolvidos, mas tão somente a equivalência entre os bens, sendo inclusive vedado que o valor arrecadado não esteja relacionado com o custo do serviço específico e divisível que a motiva, como ressaltou decidido no julgamento do Recurso Extraordinário n. 554.951 em 2013 pela Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal<sup>10</sup>.

A teoria de Aristóteles é integralmente relacionada com sua teoria política, fundada no homem como ser intrinsecamente ligado à *polis*. Nesse contexto, adém outro conceito integrante da justiça que é a reciprocidade. Ela é um aspecto relevante, pois é um dos fundamentos da própria subsistência da sociedade quando relacionada à ideia de proporcionalidade<sup>11</sup>. Esse entendimento é repetido na Política que ressalta a presença espontânea de elementos que são desiguais na constituição da sociedade, de modo que a justiça distributiva figura como o méto-

<sup>8</sup> ARISTÓTELES. Ética a Nicômaco. São Paulo: Martin Claret, 2015, p. 130.

<sup>9</sup> ARISTÓTELES. Ética a Nicômaco. São Paulo: Martin Claret, 2015, p. 131.

<sup>10</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 554.951. Rel. Min. Dias Toffoli. Primeira Turma. Julgado em: 15 out. 2013, processo eletrônico, *Diário da Justiça Eletrônico*, n. 227, divulgado em 18 nov. 2013, publicado em 19 nov. 2013. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 25 jun. 2025.

<sup>11</sup> ARISTÓTELES. Ética a Nicômaco. São Paulo: Martin Claret, 2015, p. 134.

do de salvaguarda da comunidade, porque mesmo em sociedades em que todos são iguais, não é possível que a todos dirigir a sociedade simultaneamente<sup>12</sup>. Assim, Aristóteles deixa cristalina a noção de que a reciprocidade traz um padrão de comportamento que reforça a sociedade e suas normas estruturantes, concretizando a justiça<sup>13</sup>. O ponto central na discussão é que a reciprocidade nem sempre segue uma igualdade aritmética, mas se assemelha à ideia de proporção. Amigos devem ter deveres recíprocos entre si, assim como cônjuges, independentemente do mérito individual entre os envolvidos. Entretanto, na sociedade, um policial precisa utilizar da força e pode acabar necessitando agredir alguém para possibilitar uma prisão legítima imposta. Todavia, mesmo que ele cometa tal agressão, o policial não deve ser reciprocamente agredido, não havendo relação própria de reciprocidade. Esses exemplos demonstram que a reciprocidade envolve a proporcionalidade na sociedade e figura como verdadeira base indispensável à própria subsistência da *polis*.

As teorias desenvolvidas pelos autores gregos clássicos são de grande relevância para a compreensão do fenômeno da justiça, trazendo um panorama cético, ideal e prático sobre a justiça. Os trabalhos apresentados constituem o ponto de partida para a discussão que perdura, sem resposta definitiva, até a contemporaneidade, e que foram objeto de incontáveis trabalhos nos séculos que seguiram. Vejamos agora os contrapontos modernos sobre a teoria da justiça, que trazem aspectos relevantes para definição dos trabalhos no campo jurídico.

## 2.2. *O contraponto contemporâneo de John Rawls*

A despeito do extenso trabalho inicial dos gregos, que são aprofundados no presente trabalho por serem o marco inicial da discussão, a justiça na era moderna toma outros rumos. Na modernidade, compreendida como os anos subsequentes a metade do século XVIII, há um distanciamento do conceito aristotélico da justiça como virtude do homem, ligada à moralidade. O termo foi inclinado a corresponder ao Direito, como instituição pública<sup>14</sup>. Por limitações do objeto, não serão abordados importantes autores de períodos posteriores aos trabalhos da antiguidade. Em especial, citam-se os trabalhos de Cícero<sup>15</sup>, Ulpiano, Santo Agostinho, Tomás de Aquino, Thomas Hobbes, Immanuel Kant, John Locke, Jean-Jacques Rousseau, dentre outros autores modernos.

Assim como na antiguidade, a teoria da justiça possuiu uma vasta quantidade de teóricos para trazer uma concepção moderna de justiça. Dentre todos os

<sup>12</sup> ARISTÓTELES. *Política*. 5. ed. São Paulo: Martin Claret, 2010, p. 79.

<sup>13</sup> JOHNSTON, David. *A brief history of justice*. Chichester: John Wiley & Sons Ltd, 2011, p. 83.

<sup>14</sup> ENGLARD, Izhak. *Corrective and distributive justice: from Aristotle to modern times*. New York: Oxford University Press, 2009, p. 213-214.

<sup>15</sup> Autor presente na Antiguidade, mas posterior aos autores do período clássico grego (séculos V a IV antes da Era Comum), assim como Ulpiano.

autores, John Rawls e sua Teoria da Justiça se destacam, trazendo uma nova forma de compreender o fenômeno da justiça. É o trabalho mais recente e relevante sobre o tema.

Diferentemente de alguns paradigmas, Rawls não traz esforço propriamente para estabelecer uma definição filosófica universal acerca da justiça, mas sim estabelecer os fundamentos de uma sociedade justa, debruçando-se sobre os estudos da justiça social. Seus trabalhos renderam a publicação, em 1971 de sua Teoria da Justiça, em que ele trabalha com diversos autores, especialmente os contratuais, e constrói sua tese, sendo o trabalho mais relevante do século XX sobre o assunto, envolvendo o esforço de aproximadamente meia década para completá-la<sup>16</sup>. O trabalho de John Rawls é essencial para a compreensão da justiça moderna, especialmente quando integrante nas instituições que compõem o Estado de Direito.

O trabalho de John Rawls, conforme consta na sua última versão revisada datada de 1999, estabelece sua teoria com o objetivo não propriamente de delimitar o que é a justiça, mas quais são as condições para sua existência. A justiça para Rawls é a primeira virtude das instituições sociais, assim como a verdade é fundamento dos sistemas de pensamento. Toda pessoa possui a sua inviolabilidade baseada na justiça, de modo que nem mesmo o bem-estar de toda a sociedade pode contrapor esse patamar de inviolabilidade. A justiça não pode admitir que a perda da liberdade de alguns possa justificar um bem maior que seja desfrutado por todos. Os sacrifícios impostos a poucos indivíduos jamais poderão ser compensados pela soma das vantagens dos demais integrantes da sociedade<sup>17</sup>. Esses são os primeiros passos de sua teoria, que rejeita, essencialmente, o argumento utilitário que predominou no início da modernidade.

A justiça de John Rawls é fundada na ideia de equidade (*fairness*) e busca trazer os princípios da justiça que figuram como um guia básico para estruturar a sociedade, que é o objeto da justiça. A ideia principal é estabelecer princípios que pessoas livres e racionais, preocupadas com o desenvolvimento de seus interesses nessa sociedade a ser concebida, aceitariam em uma posição de equidade, definindo a estrutura fundamental da sua mútua associação<sup>18</sup>.

A partir dessa proposição inicial, Rawls propõe uma situação ou posição originária, na qual todos os membros que formariam uma sociedade estariam se estruturando. Então, estabelecem-se características essenciais dessa posição original, que são condições que recaem sobre os indivíduos que estão formulando uma sociedade justa, semelhante ao estado de natureza, como disposto pelos autores

<sup>16</sup> JOHNSTON, David. *A brief history of justice*. Chichester: John Wiley & Sons Ltd, 2011, p. 196.

<sup>17</sup> RAWLS, John. *A theory of justice*. Edição revisada. Cambridge: Harvard University Press, 1999, p. 03.

<sup>18</sup> RAWLS, John. *A theory of justice*. Edição revisada. Cambridge: Harvard University Press, 1999, p. 10.

contratualistas<sup>19</sup>. A pressuposição inicial de Rawls é que os indivíduos seriam livres e racionais, preocupados em estabelecer seus interesses nessa futura sociedade. Na sequência, estabelece que nenhum dos membros possui conhecimento prévio de qual seria sua situação individual após a formação da sociedade. Assim, os princípios de uma sociedade justa são formulados enquanto todos estão sob o véu de ignorância, de modo que ninguém tem conhecimento se terá muito ou pouco dinheiro na sociedade, se será inteligente ou não, ou de quais atributos especiais será dotado<sup>20</sup>.

Tomando essa condição original, com as características indicadas, e após longa justificação de sua escolha e forma de compreensão desta condição especial, chega-se à conclusão de que existem dois princípios fundamentais para a justiça dentro da comunidade. O primeiro princípio é a liberdade, pois cada pessoa deve ter um direito equivalente ao mais amplo espectro de liberdades compatíveis com as liberdades dos demais. Posteriormente, advém o princípio da diferença, que reza que as desigualdades sociais e econômicas são apenas cabíveis quando, e apenas quando, tais desigualdades forem impostas para, razoavelmente, beneficiar a todos os integrantes da sociedade, e estiver ligada a uma posição ou cargo aberto para todos<sup>21</sup>.

Rawls estruturou sua teoria de forma que o princípio da liberdade abranja o maior número de liberdades possíveis para os integrantes da comunidade, pressupondo que a estrutura social contenha uma lista de liberdades. Dentre elas, são as mais importantes a liberdade política (direito de votar e ser votado), a liberdade de manifestação e reunião, a liberdade de pensamento e consciência, dentre outras. O princípio da diferença é estruturado para corrigir distorções, distribuindo a riqueza e desenhandando as organizações com base na autoridade e na responsabilidade. A distribuição da riqueza não precisa ser igual para uma sociedade justa, mas precisa estar disposta de modo a beneficiar a todos, com posições de autoridade e responsabilidade acessível a todos<sup>22</sup>.

Essas proposições são fundamentais para a concretização da justiça na sociedade e pressupõem a estruturação de instituições para atender a igualdade da liberdade de todos e a justa oportunidade de todos. As expectativas dos que estão em posições melhores serão justas apenas se estiverem interligadas a um sistema que melhore as posições dos membros menos favorecidos da comunidade<sup>23</sup>. A própria posição de igualdade deve estar acessível a todos os indivíduos, uma vez que o princípio da liberdade atua de forma a estruturar e complementar o princípio da diferença e vice-versa.

<sup>19</sup> RAWLS, John. *A theory of justice*. Edição revisada. Cambridge: Harvard University Press, 1999, p. 11.

<sup>20</sup> RAWLS, John. *A theory of justice*. Edição revisada. Cambridge: Harvard University Press, 1999, p. 11.

<sup>21</sup> RAWLS, John. *A theory of justice*. Edição revisada. Cambridge: Harvard University Press, 1999, p. 53.

<sup>22</sup> RAWLS, John. *A theory of justice*. Edição revisada. Cambridge: Harvard University Press, 1999, p. 53.

<sup>23</sup> RAWLS, John. *A theory of justice*. Edição revisada. Cambridge: Harvard University Press, 1999, p. 65.

John Rawls inaugura, portanto, um contraponto contemporâneo relevante para a teoria da justiça. O autor aproxima a concepção de justiça ao ideal de equidade, concentrando-se em sua aplicação na estrutura institucional da sociedade. Seu trabalho retoma a justiça como virtude institucional e afasta a ideia da relatividade do conceito, da tese utilitarista do benefício da maioria e da liberdade como fator essencial para a justiça, mas submetida à compatibilização com a liberdade alheia. Além disso, estabelece um fator importante para a atribuição de desigualdades na sociedade, que são legítimas apenas quando estão orientadas a beneficiar a sociedade, especialmente os mais vulneráveis, e quando estão acessíveis a todos, naquilo que chama de igualdade de oportunidades.

O conceito moderno de justiça oferece ao jurista um instrumento teórico essencial para compreender os fundamentos atuais do direito, cuja aplicação se projeta diretamente sobre as instituições que sustentam o Estado de Direito. Direito e justiça são categorias conceitualmente distintas, mas profundamente interligadas e, talvez, indissociáveis. Por essa razão, exige-se do intérprete um conhecimento adequado e crítico para reconhecer suas convergências, bem como estabelecer distinções fundamentais para a prática jurídica e para a formulação de normas justas, orientando a interpretação e a aplicação do direito.

### **3. A justiça no campo do direito tributário e a Reforma Tributária**

Direito e justiça são conceitos profundamente interligados, independentemente do ramo jurídico considerado. No âmbito do direito tributário, essa conexão se manifesta por meio de distintas formas de conceber a igualdade, refletindo a estrutura das relações que permeiam o convívio social. A justiça, em sua natureza multifacetada, pode ser compreendida como igualdade formal – ou isonomia – perante a lei, bem como como igualdade comutativa, que rege a equivalência entre as partes nas relações tributárias contraprestacionais. Também se expressa como igualdade proporcional, aplicável à distribuição da carga tributária conforme a capacidade contributiva dos sujeitos. A justiça pode assumir a forma de reciprocidade, orientando relações de cooperação entre Fisco e contribuintes, ou mesmo entre os próprios contribuintes, com base na equidade e na concretização da justiça social<sup>24</sup>.

#### **3.1. Justiça tributária na Constituição e no Supremo Tribunal Federal**

Talvez a melhor expressão que conceitue o que é justiça no direito está associada à igualdade formal, na sua acepção clássica de tratar todos igualmente perante a lei. A formulação exige que toda decisão dentro do campo jurídico, que perpassa pelo Poder Legislativo ao formular a tributação, circunda o Poder Executivo no exercício das funções administrativas-tributárias e recaia no Poder Judi-

<sup>24</sup> JOBIM, Eduardo. *A justiça tributária na Constituição*. 2. ed. São Paulo: Juspodivm, 2025, p. 252.

ciário quando houver conflito, possa ser explicada e justificada como correspondendo à essa igualdade. A justiça tributária é concretizada pela igualdade<sup>25</sup>. Logo, a justiça tributária recebe esse adjetivo quando associada à tributação e, essencialmente, à busca pela igualdade formal nas relações jurídico-tributárias.

Aliado à essa finalidade de implementar a justiça tributária, surgem diversos mecanismos para guiar o intérprete à sua concretização no caso concreto. A justiça fornece elementos conceituais necessários para pensar o caso sob a perspectiva da justiça, mas a definição do seu conceito não permite uma dedução pura para obter a solução justa no caso concreto. É tão somente através desses mecanismos que a justiça se concretiza, permitindo, com esforço do jurista, chegar a uma conclusão sobre o justo no caso concreto<sup>26</sup>.

Com base nesses preceitos de justiça que representam os princípios substanciais que indicarão o tipo de vínculo de igualdade que deverá fundamentar a determinada prática tributária. Toda prática tributária, para ser racionalmente justificável, merece ser compreendida a partir da relação entre um membro da sociedade com a comunidade política<sup>27</sup>. Aqui, o presente trabalho toma rumo de priorizar a noção de que a justiça tributária não é mero argumento retórico ou desprovido de sentido para criar “formas vazias de expressão”, nos dizeres de Klaus Tipke e Douglas Yamashita<sup>28</sup>.

A justiça tributária é concretizada com o implemento de vários princípios, que são moldados por ela que atua como sobreprincípio, ocupando de forma privilegiada. Os mecanismos funcionam para proporcionar justiça no sistema, sendo um valor fundamental construído pela conjunção eficaz dos demais princípios tributários<sup>29</sup>. É claro que, nesse ponto, convém destacar que Paulo de Barros Carvalho indica a justiça como valor fundamental – e não como princípio jurídico –, sendo certo que, com a constitucionalização do princípio com a Emenda Constitucional n. 132, de 2023, e sua inclusão do art. 145, § 3º, da Constituição Federal, a justiça passa a ser norma jurídica, dotada, invariavelmente, de certo grau de força normativa.

Cumprir com a justiça tributária, como se defende no presente trabalho, é cumprir com os demais princípios do sistema jurídico tributário, em especial o princípio da igualdade tributária e o princípio da capacidade contributiva. Não

<sup>25</sup> LOPES, José Reinaldo de Lima. Aula inaugural. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo* v. 110. São Paulo, jan./dez., 2015, p. 97-117, p. 913.

<sup>26</sup> LOPES, José Reinaldo de Lima. Aula inaugural. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo* v. 110. São Paulo, jan./dez., 2015, p. 97-117, p. 913-914.

<sup>27</sup> FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Por uma ciência do direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 407.

<sup>28</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 19.

<sup>29</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 166.

há como conceber justiça sem igualdade<sup>30</sup>. A igualdade tributária está fundamentalmente ligada à justiça, mas ela, por si só, também não é apta a proporcionar critérios materiais para sua concretização, mas apenas aspectos formais. A igualdade não molda a justiça, mas sim o contrário, para orientação a concretizar adequadamente a aplicação da igualdade<sup>31</sup>. Essa constatação traz consigo uma noção interpretativa que, à primeira vista, aparenta ser contraditória, mas é facilmente compreendida ao se afirmar que a justiça tem um dever de proporcionalidade, considerando as desigualdades e tratando os casos desiguais na sua exata medida. A tributação deve determinar uma carga igual de tributos a todos, contanto que todos sejam iguais. No entanto, a proporcionalidade – e a própria justiça – não estará cumprida caso não exista a implementação proporcional do ônus tributário. Afinal, não é justo que pessoas com capacidades diferentes contribuam na mesma quantia, sob pena de afrontar a própria igualdade, no seu viés proporcional.

Dessa forma, a capacidade contributiva é o outro princípio reconhecido como reflexo da justiça tributária. A capacidade contributiva configura como um dos subprincípios que se amolda à típica concepção de justiça liberal igualitária, atuando em dois planos. No plano jurídico, atua como critério para repartir de forma igualitária os encargos tributários, sem prejuízo de sua função negativa, evitando a tributação que viole o mínimo existencial ou que ultrapasse a capacidade econômica do cidadão. No plano ético e político, o princípio figura como elemento legitimador do dever de pagar tributos e do vínculo cooperativo entre os membros da sociedade. A capacidade contributiva se amolda às exigências de justiça, propiciando meio para a comunidade corrigir suas desigualdades<sup>32</sup>.

A justiça tributária não se esgota nos princípios e regras elencados até então. Como bem apontado por Humberto Ávila, a justiça é um dever de constante conciliação entre elementos opostos ou inter-relacionados surgidos na concretização da relação obrigacional tributária. Implica em adotar instrumentos intersubjetivamente controláveis que efetivamente impõem limitações ao poder de tributar. Cumprir a justiça tributária é cumprir o próprio princípio do Estado de Direito<sup>33</sup>. Desse modo, a justiça tributária demanda adotar tais métodos, que limitam o poder de tributar e concretizam o Estado de Direito.

A doutrina alemã de Klaus Tipke<sup>34</sup> dita que no direito tributário, os princípios devem garantir a pacificação para além de fronteiras nacionais. Busca-se assegurar a existência e possibilidade de desenvolvimento da sociedade, promo-

<sup>30</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 81.

<sup>31</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 83.

<sup>32</sup> BALBE, Paulo Valdemar da Silva. *Justiça tributária e capacidade contributiva: uma análise sob a ótica liberal igualitária de John Rawls*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 159.

<sup>33</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 647.

<sup>34</sup> KIRCHHOF, Paul. *Ethos der Steuergerechtigkeit*. *JuristenZeitung* n. 70, v. 3. Tübingen, 2015, p. 107.

vendo a justiça na vida das pessoas e em suas relações de trabalho. Para o autor, cumprir a justiça implica em cumprir em cinco premissas fundamentais, que são a liberdade, a igualdade, a segurança, a legitimação e a moderação.

Tomando esses parâmetros doutrinários sobre o tema, que não são fundamentalmente uníssonos, convém observar como é a interpretação constitucional, formulada pelo Supremo Tribunal Federal, sobre a justiça tributária. Para essa finalidade, observou-se alguns julgamentos relevantes no âmbito do direito tributário. No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.822, proposta pela Procuradoria Geral da República contra lei do Estado de Paraíba que instituiu ITCMD sobre bens situados no exterior, apesar de o Supremo Tribunal Federal entender pela impossibilidade diante da necessidade de edição prévia de lei complementar federal, o Ministro Luís Roberto Barroso, em seu voto, fez um apelo para que o Poder Legislativo suprimisse sua omissão, pois haveria, no seu entender, uma tensão clara entre a Justiça Tributária e a reserva de lei<sup>35</sup>. A justiça tributária, nesse caso, foi aparentemente invocada para justificar a inclusão de um tributo, em choque com o princípio da reserva legal.

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.623, proposta pela Confederação Nacional da Indústria contra dispositivo de lei estadual do Estado de Mato Grosso, que impedia o creditamento e a compensação de ICMS na entrada de mercadoria vinda de outro estado envolvendo o diferencial de alíquota, o Supremo Tribunal Federal entendeu que a lei não violava a não cumulatividade e o caráter nacional do ICMS, observando-se o pacto federativo. No voto da Ministra Cármem Lúcia, destaca-se que a repartição do valor recolhido de imposto entre os estados de origem e de destino se traduz em medida de justiça tributária<sup>36</sup>. Aqui, justiça tributária foi utilizada como fundamento para legitimar a repartição de valores entre os estados em equalização tributária, preservando o pacto federativo.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário n. 656.089, interposto por empresa que pretendia a declaração do art. 18 da Lei n. 10.684/2003, que havia aumentado a alíquota da Cofins para instituições financeiras e seguradoras em geral, desproveu o recurso e manteve a constitucionalidade da norma. A imposição de alíquota diferenciada em relação às contribuições sociais incidentes sobre o faturamento ou a receita de instituições financeiras foi justificada pelos vultuosos faturamentos ou receitas dessas pessoas jurídicas, nos

<sup>35</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 6.822, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 21 fev. 2022, processo eletrônico, *Diário da Justiça Eletrônico*, n. 49, divulgado em 14 mar. 2022, publicado em 15 mar. 2022. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/?base=acordaos&documento=14158187>. Acesso em: 28 jun. 2025.

<sup>36</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 4.623, Rel. Min. Cármem Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 16 jun. 2020, processo eletrônico, *Diário da Justiça Eletrônico*, n. 202, divulgado em 13 ago. 2020, publicado em 14 ago. 2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/?base=acordaos&documento=12587594>. Acesso em: 28 jun. 2025.

termos do Ministro Dias Toffoli. Na interpretação do ministro, a imposição da alíquota diferenciada estava de acordo com a justiça tributária. Noutras palavras, a justiça foi critério para justificar a majoração de alíquota de tributo para uma pessoa jurídica conforme sua capacidade de contribuição.

Assim, percebe-se que a justiça tributária já era tema aplicado antes mesmo da Emenda Constitucional n. 132, de 2023. A doutrina nacional já reconhecia a justiça tributária como valor ou princípio jurídico que seria concretizado no cumprimento da igualdade, da capacidade contributiva e de outros mecanismos que cumprem o Estado de Direito. Entretanto, observa-se que o Supremo Tribunal Federal interpreta e aplica de diversas formas a justiça tributária a depender do caso, sem uma teoria normativa prévia. Essa ausência de contexto teórico evidencia a polissemia do conceito e sua possível utilização como mero artifício retórico pelos juristas.

### **3.2. A Reforma Tributária e a positivação da justiça tributária**

A Emenda Constitucional n. 132, de 2023, introduziu na Constituição Federal de 1988 o § 3º no art. 145, que estabelece que “O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente”. Assim, verifica-se que a justiça tributária, como princípio ou valor implícito na Constituição Federal, foi positivada, tornando-se um dos princípios de observância obrigatória do Sistema Tributário Nacional. A conclusão inicial é que a justiça tributária não é mais, conforme a dicção constitucional, mero valor e passa a ser indubitavelmente uma norma jurídica constitucional com característica de princípio, cabendo ao jurista interpretá-la de forma que não seja resultante de alteração inócuas<sup>37</sup>.

A justiça orienta, precisamente, a aplicação das normas jurídicas. Dessa forma, à primeira vista, a positivação do valor ou princípio parece ser desnecessária ou vazia para o sistema. O debate que segue é justamente sobre o seu escopo e extensão<sup>38</sup>.

Marco Aurélio Greco e Sergio André Rocha explicam que há diferentes visões de como compreender a justiça tributária. Num primeiro plano, a justiça tributária consiste em estabelecer uma tributação sem desvio de poder e excessos de exação. Uma segunda maneira seria conceber o princípio como aquele sistema que tenha uma carga tributária baixa<sup>39</sup>. Entretanto, sustentam os autores que a positivação da justiça tributária consiste em assegurar a distribuição da carga

<sup>37</sup> MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 236.

<sup>38</sup> GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Voto do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56, ano 42. São Paulo: IBDT, jan./abr. 2024, p. 769.

<sup>39</sup> GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Voto do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56, ano 42. São Paulo: IBDT, jan./abr. 2024, p. 769.

tributária com a capacidade contributiva, através de um sistema progressivo. Para isso, indicam a grande crítica à tributação do consumo existente antes da Reforma que é a sua inegável regressividade. Nesse sentido, indicam as regras novas de progressividade no Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (art. 155, § 1º, inciso VI), a ampliação da incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores para veículos aquáticos e aéreos (art. 155, § 6º, inciso III) e a instituição do sistema de *cashback* (art. 156-A, § 5º, inciso III)<sup>40</sup>. Finaliza informando que há uma fortificação da progressividade e atenuação da regressividade, ambos relacionados à carga tributária, mas que não há, propriamente, novidade no sistema<sup>41</sup>.

Denise Lucena Cavalcante refere que o princípio da justiça tributária se destaca desde o Preâmbulo da Constituição. Afirma que a justiça tributária é um valor constitucional expresso e que sempre esteve implícito no ordenamento. No âmbito da EC n. 132/2023, refere que é uma importante diretriz de justiça fiscal para prever mecanismos como a devolução do IBS e da CBS aos contribuintes de baixa renda, como método de redução de desigualdades na renda<sup>42</sup>. A doutrinadora não traz em seu trabalho uma delimitação conceitual clara, mas indica que o seu desdobramento está associado a políticas tributárias que envolvam a redução da desigualdade de rendas. Ademais, refere que, assim como os princípios da simplicidade, transparência, cooperação e defesa do meio ambiente, a justiça tributária é uma exigência da sociedade brasileira para nortear o sistema tributário<sup>43</sup>.

A positivação da justiça tributária na Constituição Federal implica na adoção de mecanismos mais efetivos de redução de desigualdades sociais. A atualização de metodologias devem ampliar o sentimento de justiça tributária e servir como expressiva contribuição para efetivar a estrutura do Estado de Direito. Dentre essas metodologias, cita-se a necessidade de eliminação de desigualdade entre gêneros e dimensões de núcleos familiares<sup>44</sup>.

A previsão expressa da justiça tributária no texto constitucional reforça a possibilidade de sua invocação como fundamento jurídico apto a ensejar a interposição de recurso extraordinário na forma do art. 102, inciso III, alínea *a*, da

<sup>40</sup> GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56, ano 42. São Paulo: IBDT, jan./abr. 2024, p. 770.

<sup>41</sup> GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. *Revista Direito Tributário Atual* n. 56, ano 42. São Paulo: IBDT, jan./abr. 2024, p. 772.

<sup>42</sup> CAVALCANTE, Denise Lucena. Novos princípios do Sistema Tributário Nacional (art. 145, § 3º, da CF). In: CALIENDO, Paulo; CASTELLO, Melissa Guimarães; KOCH, Mariana Porto. *O IBS e a CBS na Constituição*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2025, p. 17-18.

<sup>43</sup> CAVALCANTE, Denise Lucena. Novos princípios do Sistema Tributário Nacional (art. 145, § 3º, da CF). In: CALIENDO, Paulo; CASTELLO, Melissa Guimarães; KOCH, Mariana Porto. *O IBS e a CBS na Constituição*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2025, p. 21.

<sup>44</sup> SANTOS, Marivaldo Andrade dos. O princípio constitucional da cooperação tributária introduzido pela Emenda n. 132/2023. *Revista Direito Tributário Atual* n. 56, ano 42. São Paulo: IBDT, jan./abr. 2024, p. 523-545.

Constituição Federal, sempre que houver violação direta e explícita aos princípios constitucionais correlatos, como a isonomia e a capacidade contributiva. Essa normatização, contudo, amplia o espaço para disputas interpretativas, permitindo que tanto os contribuintes quanto o Fisco mobilizem o conceito de justiça tributária de maneira retórica, segundo seus próprios interesses. Em razão da polissemia inerente ao termo, sua aplicação pode se distanciar de uma leitura sistemática e coerente com a ordem constitucional. Portanto, há necessidade de um referencial teórico pela jurisprudência mais sólido para orientar sua utilização nos tribunais, definindo seu conceito no seu sentido jurídico.

O texto constitucional ganha, inegavelmente, um vetor hermenêutico claro com sua inclusão no art. 145 da Constituição Federal. A positivação está intimamente ligada a esse papel, sobre a ótica de implementar a capacidade contributiva não somente de forma individual, mas também voltada ao compromisso de erradicar com a pobreza e reduzir desigualdades socioeconômicas. Ao fim, a positivação possui um caráter voltado para fomentar esse debate<sup>45</sup>. Dessa forma, a justiça tributária pode ser vista como método de concretizar objetivos constitucionalmente estabelecidos pela Constituição Federal, especialmente aqueles previstos no seu art. 3º.

Portanto, constata-se que os efeitos da inclusão da justiça tributária como dispositivo expresso pode seguir vários caminhos. Em primeiro lugar, verifica-se que se trata de norma jurídica e não meramente um valor constitucional, voltado a dar sentido material à própria tributação. A justiça tributária traz vetor para a interpretação e aplicação das normas tributárias no sistema, aperfeiçoando e justificando a criação de mecanismos para implementar outros princípios, dentre eles a capacidade contributiva e a igualdade tributária em diferentes níveis. Ela pode ser utilizada para combater as desigualdades sociais, para fins de concretizar os objetivos estabelecidos na Constituição Federal. Por fim, como efeito processual tributário, verifica-se a possibilidade de ampliar o debate tributário no tocante à justiça, especialmente mediante o manejo de recurso extraordinário para esse fim, com alto risco de se tornar ferramenta meramente retórica.

#### 4. Conclusão

A justiça tributária não é um valor inovador da Emenda Constitucional n. 132, de 2023, existindo diversos textos doutrinários e jurisprudenciais que tratam sobre o tema. A sua positivação, no entanto, traz uma nova roupagem, uma vez que leva consigo a noção não propriamente como valor ético ou político, mas sim o caráter de norma jurídica constitucional. Desse modo, cabe ao jurista, seguindo os padrões interpretativos delimitar os efeitos do princípio da justiça tributária.

<sup>45</sup> XAVIER, Ricardo. Reflexões sobre o princípio da justiça tributária. *Revista de Estudos Tributários*, Síntese n. 161. Porto Alegre, jan./fev. 2025, p. 216.

A teoria da justiça, encarregada de definir pela filosofia o conceito de justiça desenvolveu diversas concepções sobre o termo, indicando a polissemia do conceito. Dentre elas, observa-se a polissemia dos conceitos conforme os diálogos de Platão, em que os sofistas não trazem um valor concreto, indicando seu conteúdo meramente retórico. Platão inaugura a justiça como ideal, em que a ideia de justiça figura como virtude estrutural, em que cabe a cada um fazer aquilo que é próprio, sem interferir em outrem. Aristóteles atrai o conceito para planos concretos, subdividindo-o em justiça geral, aquela como valor para a sociedade, e a justiça particular, que rege as diferentes formas de relação, seja em igualdade aritmética, seja em igualdade geométrica.

Na era moderna, a justiça passou por diversas correntes filosóficas, notadamente os utilitaristas, que prezam pela maior felicidade. No entanto, John Rawls aborda o tema da justiça em trabalho longo e bem estruturado. Promove em sua teoria a justiça como virtude institucional vinculada à equidade. Destaca que existem dois princípios que concretizam a justiça em uma comunidade, que podem ser previstos por todos os indivíduos racionais que a estejam organizando sob o véu da ignorância, desconhecendo como será seu posicionamento nessa sociedade. O primeiro consiste em dar primazia ao maior número de liberdades compatíveis com a dos outros indivíduos. O segundo é o princípio da diferença, que indica que diferenças só serão legítimas quando forem estruturadas de forma a beneficiar toda a sociedade, bem como que elas devem estar em posições abertas a toda a sociedade.

Ao adentrar no conceito de justiça tributária, percebeu-se que a justiça tributária já era objeto de aplicação prática e reflexão doutrinária antes mesmo da promulgação da Emenda Constitucional n. 132, de 2023. A doutrina nacional reconhecia esse conceito como um valor ou princípio jurídico vinculado à efetivação da igualdade, da capacidade contributiva e de mecanismos relacionados à concretização do Estado de Direito, como os limites do poder de tributar. No entanto, constata-se que o Supremo Tribunal Federal tem interpretado e aplicado a justiça tributária de maneira variável, conforme as peculiaridades de cada caso concreto, sem o amparo de uma teoria normativa bem estruturada ou com apoio de qualquer entendimento doutrinário e filosófico claro. Essa ausência de fundamentação teórica consistente revela a polissemia do conceito e favorece seu uso retórico no discurso jurídico.

No âmbito das inovações da Emenda Constitucional n. 132, de 2023, a justiça tributária à primeira vista aparenta ser inovação inócuia. Seu sentido continua sendo atrelado ao cumprimento de outros princípios, com a diferença que ao invés de ser mero valor político ou ético, a justiça é indubitavelmente um princípio, norma jurídico-constitucional. No entanto, a sua presença revela o dever proativo do legislador de concretizar a justiça tributária. Portanto, a justiça tributária impõe que os demais princípios tributários atuem de forma mais intensa na relação obrigacional tributária, com presença de mais mecanismos para concretizar prin-

cipalmente a igualdade, a capacidade contributiva e o Estado de Direito. Instrumentos como a progressividade da alíquota e a criação de critérios para diferenciar e reduzir desigualdades não são apenas mais relevantes para o sistema, mas sim obrigatórios para o cumprimento da justiça na medida do possível. A positivação também indica a possibilidade de manejo de recurso extraordinário com violação explícita à norma constitucional, situação que possui o risco de ser invocada de forma retórica tanto por contribuintes, como pelo fisco, bem como utilizada como reforço argumentativo desprovido de sentido caso adotado pelos julgadores sem nenhum arcabouço teórico que legitime essa utilização.

Estas são as considerações iniciais acerca da positivação do princípio da justiça tributária, introduzido pela Emenda Constitucional n. 132, de 2023. Conclui-se, portanto, que a hipótese de pesquisa estava parcialmente incorreta, pois apesar da justiça tributária ser utilizada como artifício retórico e sem teoria concreta pelo Supremo Tribunal Federal, a sua inclusão representa a obrigatoriedade da utilização de mecanismos que concretizem a igualdade, a capacidade contributiva e o Estado de Direito, em maior grau possível.

Ocorre que somente com o amadurecimento da doutrina e a consolidação da jurisprudência será possível avaliar com maior clareza a integridade dos efeitos concretos dessa inclusão normativa, especialmente no que diz respeito à sua efetividade prática. Permanecem em aberto os questionamentos quanto à possibilidade de esse princípio revelar-se inócuo, caso sua aplicação se restrinja ao plano retórico, sem a construção de critérios normativos claros e operacionais pelos tribunais e pela doutrina.

## 5. Referências

- ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. São Paulo: Martin Claret, 2015.
- ARISTÓTELES. *Política*. 5. ed. São Paulo: Martin Claret, 2010.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BALBE, Paulo Valdemar da Silva. *Justiça tributária e capacidade contributiva: uma análise sob a ótica liberal igualitária de John Rawls*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 4.623, Rel. Min. Cármem Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 16 jun. 2020, processo eletrônico, *Diário da Justiça Eletrônico*, n. 202, divulgado em 13 ago. 2020, publicado em 14 ago. 2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/?base=acordaos&documento=12587594>. Acesso em: 28 jun. 2025.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 6.822, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 21 fev. 2022, processo eletrônico, *Diário da Justiça Eletrônico*, n. 49, divulgado em 14 mar. 2022, publicado em 15 mar. 2022. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/?base=acordaos&documento=14158187>. Acesso em: 28 jun. 2025.

- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 554.951, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, julgado em: 15 out. 2013, processo eletrônico, *Diário da Justiça Eletrônico*, n. 227, divulgado em 18 nov. 2013, publicado em 19 nov. 2013. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 25 jun. 2025.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021.
- CAVALCANTE, Denise Lucena. Novos princípios do Sistema Tributário Nacional (art. 145, § 3º, da CF). In: CALIENDO, Paulo; CASTELLO, Melissa Guimarães; KOCH, Mariana Porto. *O IBS e a CBS na Constituição*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2025.
- ENGLARD, Izhak. *Corrective and distributive justice: from Aristotle to modern times*. New York: Oxford University Press, 2009.
- FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Por uma ciência do direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.
- GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Votores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56, ano 42. São Paulo: IBDT, jan./abr. 2024, p. 752-780.
- JOBIM, Eduardo. *A justiça tributária na Constituição*. 2. ed. São Paulo: Juspodivm, 2025.
- JOHNSTON, David. *A brief history of justice*. Chichester: John Wiley & Sons Ltd, 2011.
- KIRCHHOF, Paul. Ethos der Steuergerechtigkeit. *JuristenZeitung* n. 70, v. 3. Tübingen, 2015, p. 105-113.
- LOPES, José Reinaldo de Lima. Aula inaugural. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo* v. 110. São Paulo, jan./dez., 2015, p. 97-117.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.
- PLATÃO; EMLYN-JONES, Chris. *Republic*: 1-2.368c4: with Introduction, Translation and Commentary by Chris Emlyn-Jones. Oxford: Oxbow Books, 2007.
- PLATÃO. *The Republic*. Londres: Penguin Classics, 2007.
- RAWLS, John. *A theory of justice*. Edição revisada. Cambridge: Harvard University Press, 1999.
- TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- XAVIER, Ricardo. Reflexões sobre o princípio da justiça tributária. *Revista de Estudos Tributários*, Síntese n. 161. Porto Alegre, jan./fev. 2025, p. 197-220.