

Teoria Multidimensional da Justiça Tributária

Multidimensional Theory of Tax Justice

Sergio André Rocha

Professor Titular de Direito Financeiro e Tributário da UERJ.
Diretor Vice-Presidente da ABDF. Parecerista. *E-mail*: sergio.andre@sarocha.com.br.

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.62.20.2026.3057>

Resumo

Neste artigo proponho uma classificação das dimensões da justiça tributária como contribuição ao debate sobre o conteúdo normativo desse princípio, especialmente após sua constitucionalização pela Emenda Constitucional n. 132/2023. Sustento que a justiça tributária não é um princípio unidimensional e que sua concretização exige o reconhecimento dos múltiplos planos em que se manifesta. São 13 dimensões, agrupadas em dois conjuntos. O primeiro reúne as seis dimensões defensivas, que operam como limites e garantias diante da tributação: o limite da carga tributária e sua distribuição, as limitações constitucionais ao poder de tributar, a proteção material do contribuinte contra o excesso de exação, a dimensão processual e a simplicidade e transparência do sistema. O segundo contempla sete dimensões funcionais relativas às exigências para que a tributação cumpra seus propósitos constitucionais: a eficácia da incidência, a generalidade da tributação e o controle da renúncia de receita, a dimensão financeira legitimadora, a superação de desigualdades estruturais, a dimensão financeiro-orçamentária, a justiça federativa e a equidade na relação entre países. O artigo argumenta que a tradição tributária brasileira, formada sob influência autoritária e marcada por uma leitura defensiva da relação entre Fisco e contribuinte, subestimou sistematicamente as dimensões funcionais e que o reconhecimento do caráter multidimensional da justiça tributária é condição para que o princípio ultrapasse a retórica e se torne instrumento efetivo de controle e orientação do Sistema Tributário Nacional.

Palavras-chave: justiça tributária, Emenda Constitucional n. 132/2023, princípios constitucionais tributários, Sistema Tributário Nacional.

Abstract

This article proposes a classification of the dimensions of tax justice as a contribution to the debate on the normative content of this principle, particularly considering its explicit constitutionalization by Constitutional Amendment No. 132/2023. It argues that tax justice is not a one-dimensional principle and that its realization requires recognizing multiple planes on which it operates. Thirteen dimensions are identified and organized into two groups. The first comprises six defensive dimensions that function as limits and guarantees against taxation: the limit on the tax burden; its distribution; the constitutio-

nal limitations on the power to tax; the substantive protection of taxpayers against excessive taxation; the procedural dimension; and the simplicity and transparency of the system. The second contemplates seven functional dimensions, related to the requirements for taxation to fulfill its constitutional purposes: the effectiveness of taxation, the generality of taxation and the control of tax expenditures, the legitimizing financial dimension, the overcoming of structural inequalities, the budgetary financial dimension, federative justice, and inter-nation equity. The article argues that the Brazilian tax tradition, formed under authoritarian influence and marked by a defensive reading of the relationship between tax authorities and taxpayers, has systematically underestimated the functional dimensions, and that recognizing the multidimensional character of tax justice is a condition for the principle to transcend rhetoric and become an effective instrument for the control and orientation of the National Tax System.

Keywords: tax justice, Constitutional Amendment No. 132/2023, constitutional tax principles, national tax system.

1. Introdução

O tema da justiça tributária tem sido objeto de minha reflexão há bastante tempo. Já em 2019¹, em texto sobre os pilares de uma reforma tributária ideal, sustentei que a justiça deveria ser o vetor principal de qualquer reestruturação do Sistema Tributário Nacional e orientar tanto sua simplificação quanto o respeito ao pacto federativo. Mais recentemente, voltei ao tema ao tratar dos pontos de partida da teoria tributária brasileira², da desoneração do IRPF como instrumento de redistribuição de renda³ e, por fim, da inclusão explícita da justiça tributária no catálogo de princípios do § 3º do art. 145 da Constituição Federal pela Emenda Constitucional n. 132/2023 (EC n. 132)⁴.

Na seção dedicada à justiça tributária em seu Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Ricardo Lobo Torres advertia que a justiça tributária, por ser um valor, é inteiramente abstrata e não se deixa aprisionar em definições. Ela ganha concretude por meio de princípios e subprincípios que a operacionalizam no ordenamento jurídico⁵. A advertência de Lobo Torres permanece pertinente, mesmo após a constitucionalização do princípio pela EC n. 132,

¹ ROCHA, Sergio André. *Tributação, finanças públicas e desenvolvimento (ensaios)*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 70-77.

² ROCHA, Sergio André. *Teoria crítica da legalidade tributária*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2026, p. 14-25.

³ ROCHA, Sergio André. *Desoneração do IRPF e justiça tributária*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-fev-11/desoneracao-do-irpf-e-justica-tributaria/>. Acesso em: 05 abr. 2026.

⁴ Ver: GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, 2024, p. 752-780.

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II, p. 114.

pois a mera previsão textual de que o Sistema Tributário Nacional deve observar a justiça tributária não a torna automaticamente definida nem operacional. Ao contrário, intensifica a necessidade de compreender o que se exige quando se fala em justiça tributária.

É essa necessidade que motiva as reflexões deste artigo. O que pretendo é propor uma classificação das diferentes dimensões da justiça tributária. Como tenho insistido, a justiça tributária não é um princípio unidimensional. Ela se manifesta em planos distintos, que vão desde a distribuição da carga tributária entre os contribuintes até a relação entre a arrecadação e a aplicação dos recursos públicos, passando pela justiça dos procedimentos que regem a relação entre o Fisco e os contribuintes.

Diante disso, proponho organizar a justiça tributária em 13 dimensões, agrupadas em dois conjuntos. O primeiro reúne as dimensões defensivas da justiça tributária, que atuam como limites e garantias à tributação. O segundo contempla as dimensões funcionais, que dizem respeito às exigências para que a tributação cumpra seus propósitos de forma legítima e eficaz. Mapear essas dimensões é condição para que o princípio constitucional da justiça tributária ultrapasse a retórica e se torne um instrumento efetivo de controle e orientação do Sistema Tributário Nacional.

2. As dimensões defensivas da justiça tributária

2.1. Limite da carga tributária

A primeira dimensão defensiva da justiça tributária que se pode identificar diz respeito ao limite da carga tributária total a que os contribuintes estão submetidos. A pergunta que orienta essa dimensão é essencialmente quantitativa: quanto é justo que o Estado retire da riqueza produzida pela sociedade? Trata-se de um problema anterior à distribuição da carga entre os contribuintes, pois mesmo uma distribuição perfeitamente equânime pode ser injusta se o montante global da tributação for excessivo.

Essa dimensão da justiça tributária não foi desconsiderada pela Emenda Constitucional n. 132/2023. O art. 130 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, incluído pela EC n. 132, estabeleceu um mecanismo de controle para impedir que a substituição dos tributos sobre o consumo resulte em aumento da carga tributária global. O dispositivo determina que o Senado Federal calcule, anualmente, alíquotas de referência para o IBS e para a CBS, de modo a manter, proporcionalmente ao PIB, a arrecadação dos novos tributos no mesmo patamar da média da arrecadação dos tributos extintos, verificada entre 2012 e 2021. Além disso, o art. 130 prevê regras de redução mandatória das alíquotas de referência caso os tetos sejam ultrapassados; funciona, assim, como um mecanismo de correção automática destinado a preservar a neutralidade da reforma em termos de carga tributária total.

A existência desse mecanismo revela que o constituinte derivado reconheceu a dimensão de justiça na própria definição do volume total da tributação. Não se trata apenas de distribuir a carga de forma equânime, mas de assegurar que o nível global de tributação não ultrapasse um patamar considerado adequado pela própria sociedade, por meio de seus representantes.

2.2. Distribuição da carga tributária

Outra dimensão da justiça tributária refere-se à distribuição da carga tributária entre os contribuintes. Definido o volume total da arrecadação, a pergunta passa a ser qualitativa: como se reparte o ônus entre aqueles com diferentes capacidades econômicas? A resposta a essa pergunta envolve escolhas sobre as bases de incidência, a progressividade ou a regressividade dos tributos e o peso relativo da tributação direta e da tributação indireta no conjunto do sistema tributário.

Um modelo de tributação que concentre a arrecadação em tributos sobre o consumo tende a ser regressivo, pois onera proporcionalmente mais aqueles que destinam a totalidade de sua renda ao consumo. A regressividade é uma patologia distributiva que compromete a justiça do sistema independentemente do montante arrecadado. Inversamente, um sistema que atribua maior relevância a tributos sobre renda e patrimônio, graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes, tende a atingir com maior eficácia o ideal de que cada um contribua na medida de suas possibilidades.

Essa é provavelmente a dimensão mais debatida na literatura tributária e a que foi mais prestigiada pela EC n. 132.⁶ O § 4º do art. 145 da Constituição Federal passou a prever que as alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos. A reforma incorporou ao texto constitucional instrumentos concretos de redistribuição, como a devolução de tributos a pessoas de baixa renda⁷ e a progressividade do ITCMD em razão do valor da transmissão⁸, além da incidência do IPVA sobre veículos aquáticos e aéreos⁹. A ênfase dada pela EC n. 132 a essa dimensão confirma sua centralidade, mas não deve obscurecer que a justiça tributária é multidimensional e que nenhuma de suas dimensões deve ter prevalência absoluta sobre as demais¹⁰.

2.3. Limitações ao poder de tributar

Uma terceira dimensão da justiça tributária diz respeito às limitações constitucionais ao poder de tributar. Embora essas limitações sejam normalmente

⁶ Ver: ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do direito tributário brasileiro*. 3. ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 107-110.

⁷ Art. 156-A, § 5º, VIII e art. 195, § 18, da Constituição Federal.

⁸ Art. 155, § 1º, VI, da Constituição Federal.

⁹ Art. 155, § 6º, III, da Constituição Federal.

¹⁰ Ver: ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do direito tributário brasileiro*. 3. ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 44.

compreendidas como materializações do princípio da segurança jurídica, esta não deixa de ser, ela própria, uma dimensão da justiça tributária. É impensável um sistema tributário justo que não assegure aos contribuintes um nível satisfatório de previsibilidade e de proteção contra o exercício arbitrário da competência tributária. Nesse sentido, as garantias previstas no art. 150 da Constituição Federal, como a legalidade, a anterioridade, a irretroatividade e a vedação ao confisco, não são apenas instrumentos de segurança, mas também exigências de justiça.

A tradição tributária brasileira conferiu a essas garantias um protagonismo quase absoluto na compreensão da justiça tributária. Durante décadas, fazer justiça tributária significou, essencialmente, impor limites formais à tributação. A segurança jurídica era tratada como valor supremo, e a defesa do contribuinte contra o Estado era vista como o propósito central do Direito Tributário. Essa leitura não era desprovida de sentido em seu contexto de origem, mas acabou por reduzir a justiça tributária a uma de suas dimensões, obscurecendo as demais¹¹.

O reconhecimento de que as limitações ao poder de tributar constituem uma dimensão da justiça tributária não significa que sejam as únicas, nem que devam necessariamente prevalecer sobre as demais em caso de tensão¹². A legalidade, a anterioridade e a irretroatividade são garantias essenciais de previsibilidade e proteção, mas convivem com outras exigências igualmente legítimas, como a distribuição equânime da carga tributária e a eficácia da arrecadação. Situar as limitações constitucionais como uma das várias dimensões da justiça tributária permite manter seu papel de garantia, sem excluir as demais perspectivas a partir das quais a justiça do sistema deve ser avaliada.

2.4. Proteção material do contribuinte contra o excesso de exação

É possível identificar uma dimensão da justiça tributária que se ocupa da proteção material do contribuinte contra o excesso de exação. Enquanto a dimensão anterior trata das garantias que condicionam a instituição e a majoração de tributos, esta volta-se para a relação concreta entre o Fisco e o contribuinte na aplicação da legislação tributária. A questão aqui é: o ordenamento jurídico assegura ao contribuinte que os tributos lhe serão exigidos apenas nos limites previstos pelo legislador e lhe oferece proteção adequada quando a administração tributária excede tais limites?

Essa dimensão se manifesta por meio de regras e princípios que regem a aplicação do direito. A vinculação da atividade de lançamento à lei, que impede a administração tributária de exigir tributo em hipóteses ou montantes não previs-

¹¹ Ver: ROCHA, Sergio André. *Teoria crítica da legalidade tributária*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2026, p. 14-17.

¹² Como observa Marco Aurélio Greco, o debate sobre a interação dos valores que orientam o sistema tributário não deve ser travado sob a lógica de prevalência, mas sim sob a de equilíbrio (Ver: GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 582).

tos pelo legislador, é uma de suas expressões fundamentais. O respeito à boa-fé do contribuinte, que impede que a administração altere retroativamente critérios jurídicos para surpreender quem atuou em conformidade com orientações anteriores, é outra. O direito à repetição do indébito tributário, que assegura ao contribuinte a restituição de valores pagos indevidamente ou a maior, completa o quadro, e garante que a proteção não se esgote na prevenção do excesso, mas também alcance sua correção.

A distinção entre essa dimensão e a anterior não é meramente teórica. Um sistema tributário pode observar rigorosamente a legalidade, a anterioridade e a irretroatividade na instituição de seus tributos e, ainda assim, ser injusto na forma como a administração tributária os aplica e cobra. A justiça tributária exige não apenas que a norma seja editada dentro dos limites constitucionais, mas também que sua aplicação respeite os limites da lei, a confiança legítima do contribuinte e lhe garanta meios efetivos de recomposição quando o Estado exige mais do que lhe é devido.

2.5. Dimensão processual

A quinta dimensão da justiça tributária é processual. Uma coisa é reconhecer ao contribuinte o direito material de não ser tributado além do que a lei prevê e de recuperar valores pagos indevidamente. Outra, distinta, é assegurar-lhe instrumentos processuais efetivos para que esses direitos sejam exercidos. A dimensão processual da justiça tributária exige que o ordenamento jurídico ofereça ao contribuinte meios adequados tanto para se defender de exigências que considere indevidas quanto para obter a restituição do que pagou a maior ou sem causa.

Essa dimensão se desdobra em múltiplas exigências. No plano administrativo, ela demanda a existência de um processo estruturado que permita ao contribuinte impugnar lançamentos, com garantias de contraditório e de ampla defesa¹³. No âmbito judicial, ela requer que o acesso ao Poder Judiciário não seja condicionado a exigências que o tornem inviável na prática, como depósitos prévios desproporcionais ou garantias que comprometam a atividade econômica do contribuinte. Ela se manifesta também, por exemplo, na exigência de que os processos de restituição e compensação de tributos pagos indevidamente sejam céleres e efetivos, e não meros mecanismos burocráticos que na prática anulam o direito material que deveriam concretizar.

A relação entre a dimensão material e a dimensão processual da justiça tributária é de complementaridade necessária. Direitos materiais sem instrumentos processuais que lhes confirmem eficácia são promessas vazias. Um sistema tributário que reconhece o direito à repetição do indébito, por exemplo, mas submete o contribuinte a processos que se arrastam por décadas, compromete a justiça tri-

¹³ Ver: ROCHA, Sergio André. *Processo administrativo fiscal: natureza, princípios e decisão*. 2. ed. Rio de Janeiro: Almedina, 2026, p. 125-131.

butária tanto quanto aquele que simplesmente o nega. A justiça processual é, nesse sentido, condição de efetividade de todas as dimensões materiais que a precedem.

É possível perceber, ainda, que a dimensão processual da justiça tributária vem se ampliando nos últimos anos. Se tradicionalmente ela se limitava aos instrumentos de defesa, questionamento e recuperação de tributos, tem-se verificado uma crescente valorização de mecanismos voltados à prevenção de litígios e à solução consensual de conflitos entre o Fisco e os contribuintes. A transação tributária, os programas de conformidade cooperativa e o fortalecimento da consulta fiscal como instrumento de orientação prévia são expressões dessa tendência. Ainda que não se possa falar em uma alteração de paradigma consolidada¹⁴, há ao menos uma tentativa visível de complementar o modelo adversarial tradicional com vias que busquem evitar a instauração do conflito ou que permitam resolvê-lo de forma negociada. A justiça processual, assim compreendida, não se esgota na garantia de defesa, mas também abrange a construção de um ambiente de maior previsibilidade e cooperação na relação tributária.

2.6. *Simplicidade e transparência*

Os objetivos de simplificação e transparência do sistema tributário, tornados princípios constitucionais explícitos no art. 145, § 3º, da Constituição Federal pela EC n. 132, refletem o reconhecimento de que simplicidade e transparência não são valores meramente instrumentais ou administrativos, mas integram o que se exige de um sistema tributário justo¹⁵. Um sistema tributário incompreensível para aqueles que devem cumpri-lo é, por essa razão, injusto. A complexidade não é neutra em seus efeitos. Ela impõe custos de conformidade que recaem de forma desigual sobre os contribuintes, onerando desproporcionalmente aqueles que não têm acesso a assessoria especializada. Nesse sentido, a complexidade é, em si mesma, um problema de justiça distributiva, pois agrava as desigualdades que o sistema deveria contribuir para reduzir.

Nessa linha de ideias, uma manifestação particularmente importante dessa dimensão, e frequentemente subestimada, diz respeito às obrigações acessórias. O cumprimento dos deveres instrumentais impostos pela legislação tributária gera custos de conformidade que, em alguns casos, superam, em termos de custo econômico, o próprio tributo devido. Esses custos recaem de forma desigual sobre os contribuintes, onerando desproporcionalmente os que não dispõem de estrutura administrativa para absorvê-los. A proliferação de obrigações acessórias, muitas vezes redundantes, por vezes contraditórias entre si, por vezes exigidas em

¹⁴ ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do direito tributário brasileiro*. 3. ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 83-84.

¹⁵ Sobre o tema, ver: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; ALVES, Matheus de Freitas Batista Moitinho. Simplicidade e transparência como desafios pós-Reforma Tributária de 2023. *Revista Estudos Institucionais* v. 11, n. 2, maio/ago. 2025, p. 512-531.

prazos desarrazoados, converte o cumprimento da legislação tributária em um desafio que, por si só, compromete a justiça do sistema. Um sistema tributário justo deve observar proporcionalidade também na imposição dos deveres instrumentais, reconhecendo que a exigência de colaboração do contribuinte com a administração tributária encontra limites na própria razoabilidade do que pode ser legitimamente exigido.

A transparência opera em um registro semelhante. Um sistema tributário opaco, em que o contribuinte não consegue identificar com clareza quanto paga de tributo, qual é a base e com que destinação, compromete a possibilidade de controle social da tributação e reduz a capacidade do cidadão de avaliar a justiça do sistema a que está submetido. A transparência é, assim, condição para que as demais dimensões da justiça tributária possam ser efetivamente verificadas e cobradas pela sociedade¹⁶.

A Emenda Constitucional n. 132/2023 incluiu a simplicidade e a transparência entre os princípios que devem ser observados pelo Sistema Tributário Nacional, ao lado da própria justiça tributária, no § 3º do art. 145 da Constituição Federal. A inclusão não é casual. Ela reflete o reconhecimento de que a simplicidade e a transparência não são valores meramente instrumentais ou administrativos, mas são exigidos de um sistema tributário justo.

3. Dimensões funcionais da justiça tributária

3.1. Eficácia da exigência dos tributos

A sétima dimensão da justiça tributária, e a primeira entre as dimensões funcionais, diz respeito à eficácia da incidência. Um sistema tributário justo pressupõe que os tributos devidos sejam efetivamente pagos pelos contribuintes. A inadimplência generalizada, a evasão fiscal e a sonegação não são apenas problemas de arrecadação. São também problemas de justiça, pois fazem recair sobre os contribuintes cumpridores o ônus que deveria ser suportado por todos os que realizam o fato gerador da obrigação tributária.

Essa dimensão representa uma inversão de perspectiva em relação à tradição tributária brasileira. Enquanto as dimensões defensivas olham a justiça tributária a partir do contribuinte, a eficácia da incidência olha a justiça a partir da coletividade de contribuintes¹⁷. O contribuinte que cumpre suas obrigações fiscais tem interesse legítimo em que os demais também as cumpram, pois a inadimplência alheia compromete a equidade horizontal do sistema e, em muitos casos, gera distorções concorrenciais que penalizam quem atua em conformidade com

¹⁶ Para uma revisão dos elementos estruturantes da transparência tributária e financeira, ver: ARRUDA, Carmen Silvia Lima de. *Princípio da transparência no devido processo legislativo orçamentário e sua aplicação às emendas parlamentares*. São Paulo: Quartier Latin, 2025, p. 58-67.

¹⁷ Sobre o tema, ver: JOBIM, Eduardo. *A justiça tributária na Constituição*. São Paulo: JusPodivm, 2023, p. 335-338.

a lei. Nesse sentido, a eficácia da incidência não é uma exigência do Fisco contra o contribuinte, mas sim dos contribuintes cumpridores contra aqueles que se furtam ao dever de contribuir.

Reconhecer a eficácia da incidência como dimensão da justiça tributária tem implicações relevantes sobre os instrumentos de que dispõe a administração tributária para concretizá-la. Por exemplo, temas como o acesso das autoridades fiscais a informações bancárias e a imposição de limites ao planejamento tributário decorrem diretamente dessa perspectiva da justiça tributária.

Esses instrumentos, como todos os demais voltados à eficácia da incidência, encontram seus próprios limites nas dimensões defensivas da justiça tributária. O acesso a informações bancárias exige regulamentação que proteja o contribuinte contra o uso arbitrário dos dados obtidos. O controle do planejamento tributário exige critérios que permitam distinguir a economia tributária legítima da abusiva, sem que o combate ao abuso se converta na negação do direito do contribuinte de organizar seus negócios da forma fiscalmente menos onerosa. O desafio, aqui, como em outras dimensões funcionais, é encontrar o equilíbrio entre a exigência legítima de que todos paguem o que devem e a proteção do contribuinte contra instrumentos excessivamente onerosos ou invasivos.

3.2. *Generalidade da tributação e renúncia de receita*

A segunda dimensão funcional da justiça tributária refere-se à generalidade da tributação e ao controle da renúncia de receita. Um sistema tributário justo pressupõe que todos aqueles que manifestem capacidade contributiva sejam alcançados pela incidência, sem que se criem exceções injustificadas em favor de setores, atividades ou grupos específicos. A generalidade é, nesse sentido, uma exigência anterior à distribuição da carga tributária, pois diz respeito ao próprio universo de contribuintes a ser alcançado pelo sistema.

A concessão de benefícios fiscais é o principal mecanismo pelo qual a generalidade é fraturada. Quando o legislador afasta determinado contribuinte, atividade ou setor do dever de contribuir, transfere o ônus correspondente aos que permanecem sujeitos à tributação. Essa transferência nem sempre é explícita, mas é sempre real. A renúncia de receita em favor de alguns significa, por definição, que a arrecadação necessária ao financiamento do Estado deverá ser obtida, em maior medida, por aqueles que não foram contemplados com o benefício. Um sistema tributário que concede benefícios fiscais em larga escala, sem justificativa adequada e sem controle efetivo, é, por definição, injusto com aqueles que arcam com a conta e com toda a sociedade¹⁸. Não por outra razão Ricardo Lobo Torres se referia a tais benefícios como “privilégios odiosos”¹⁹.

¹⁸ Ver: NUNES, Cleucio Santos. *Justiça tributária*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 323-325.

¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II, p. 319.

A dimensão da generalidade e do controle da renúncia de receita tem sido historicamente subestimada no debate tributário brasileiro. Isso se explica, em parte, pela proximidade entre a doutrina tributária e os interesses dos contribuintes beneficiados por regimes especiais, e, de igual maneira, pela leitura predominante da justiça tributária como proteção contra a incidência, e não como exigência de que a incidência alcance todos. Reconhecer a generalidade como dimensão autônoma da justiça tributária significa admitir que há injustiça tanto na tributação excessiva quanto na renúncia injustificada e que ambas merecem a mesma atenção crítica.

3.3. Dimensão financeira legitimadora

A justiça tributária manifesta-se também naquilo que se pode chamar de dimensão financeira legitimadora. Aqui a pergunta não é sobre quanto se arrecada, nem sobre como se reparte a carga entre os contribuintes, mas sobre os fins que justificam a arrecadação. A tributação não é um fim em si mesma. Ela é instrumento de realização dos objetivos constitucionais do Estado brasileiro, e sua justiça depende de que esses objetivos efetivamente orientem a incidência e a aplicação dos recursos arrecadados²⁰.

Essa dimensão parte da premissa de que a tradição tributária brasileira, ao separar de forma rígida o Direito Tributário e o Direito Financeiro, por muito tempo relegou este último a segundo plano. Contudo, deve-se entender que a arrecadação e o gasto público não são momentos estanques, mas faces de uma mesma atividade financeira estatal. A tributação legitima-se pelos fins a que serve, e esses fins são definidos pela Constituição Federal, a partir, por exemplo, de seu art. 3º, que elenca entre os objetivos fundamentais da República a construção

²⁰ Esta instrumentalidade da tributação ganhou destaque na teoria de Marco Aurélio Greco. Com efeito, em sua perspectiva de *tributação como função*, o seu exercício legitima-se não pela investidura do poder, mas pelo seu próprio exercício. Como destaca o autor, “o seu corolário é existir um controle sobre a efetiva aplicação dos recursos arrecadados, não apenas em termos de destinação, mas inclusive de eficiência e economicidade da aplicação à luz das políticas públicas a serem por eles atendidos. Controlar a aplicação do produto da arrecadação, mais do que instrumento de proteção do contribuinte é mecanismo de controle sobre o modo pelo qual está sendo desempenhada a função tributária.” (GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 175). Mais recentemente Greco voltou a comentar esse tema, destacando que “destino da arrecadação é a essência da tributação num Estado Democrático de Direito. A fase de imposição é manifestação de autoridade jurídica, mas esta só tem sentido desde que justificada por razões que apontam na direção da necessidade da sua instituição e que têm na finalidade buscada o instrumento de sua legitimação.” (GRECO, Marco Aurélio. Prefácio. In: OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de; ROSENBLATT, Paulo (coords.). *Direito tributário: os 30 anos do Sistema Tributário Nacional na Constituição. Homenagem a Ricardo Lobo Torres*. Recife: Edição dos Organizadores, 2018, p. IX. Ver também: GRECO, Marco Aurélio. Duplicação da multa e sanção penal: um *bis in idem* vedado? In: ADAMY, Pedro Agustin; FERREIRA NETO, Arthur M. *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 73).

de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos²¹.

A consequência dessa mudança de perspectiva é relevante. Uma exigência tributária cuja arrecadação seja destinada a finalidades conflitantes com os objetivos constitucionais é, sob essa perspectiva, injusta, mesmo que formalmente legal. Um tributo que observe todas as limitações constitucionais ao poder de tributar, que respeite a capacidade contributiva e que seja cobrado por meio de processos regulares pode, ainda assim, falhar em sua legitimação funcional se os recursos arrecadados forem aplicados a fins que não contribuam para a realização dos objetivos constitucionais. O controle da constitucionalidade das exigências tributárias deve, portanto, ir além da análise formal e material e alcançar a perspectiva substancial dos valores e funcional dos objetivos que as justificam.

3.4. Desigualdades estruturais

Outra dimensão da justiça tributária diz respeito à superação de desigualdades estruturais. Ela parte da constatação de que a sociedade brasileira é atravessada por assimetrias profundas, historicamente consolidadas, que não podem ser enfrentadas apenas com base no critério da capacidade econômica. Marcadores como gênero, raça e origem social, bem como a condição das pessoas com deficiência, produzem desigualdades que operam em registros próprios e exigem do sistema tributário uma sensibilidade específica, para além da tradicional distinção entre contribuintes de maior ou menor capacidade contributiva. A pergunta que essa dimensão formula é: o sistema tributário opera como mecanismo de reprodução dessas desigualdades ou como instrumento de seu enfrentamento?

A dimensão distributiva, tratada anteriormente, opera com base na capacidade contributiva como critério de repartição da carga tributária. Esse critério é indispensável, mas insuficiente para enfrentar desigualdades decorrentes de marcadores sociais específicos. Estudos sobre tributação e desigualdades de gênero e raça têm demonstrado que a tributação indireta recai de forma especialmente gravosa sobre as mulheres e que a composição da base tributária pode perpetuar desigualdades de renda associadas a marcadores raciais²². A situação das pessoas com deficiência acrescenta ainda outra camada a esse quadro, na medida

²¹ Para um estudo sobre a importância do Direito Financeiro e o seu florescimento, ver: ABRAHAM, Marcus. *Teoria dos gastos fundamentais*. São Paulo: Almedina, 2021, p. 31-35.

²² BORGES, Lana. *Tributação e gênero: políticas públicas de extrafiscalidade e a luta pela igualdade*. Belo Horizonte: Fórum, 2023; TIBURCIO, Mariana Cavalcanti. *Os princípios de justiça tributária sob a perspectiva das desigualdades de gênero*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023; MENEZES, Luiza Machado de O. *Tributação e desigualdades de gênero e raça*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023; SANTOS, Maria Angélica dos. *Tributação e raça: fabulações tributárias*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023; ROCHA, Isabelle. *Tributação e gênero: como o Imposto de Renda da pessoa física afeta as desigualdades entre homens e mulheres*. Belo Horizonte: Dialética, 2021.

em que os custos adicionais associados à vida com deficiência, como medicamentos, tratamentos, equipamentos de acessibilidade e adaptações, comprometem uma parcela significativa da renda disponível e não são devidamente considerados pelos critérios tradicionais de aferição da capacidade contributiva. Por essa razão, esta dimensão quer saber se o sistema tributário opera como instrumento de reprodução dessas desigualdades ou de sua superação.

3.5. Dimensão financeiro-orçamentária

Há também uma dimensão financeira orçamentária da justiça tributária, voltada à suficiência dos recursos necessários ao financiamento do Estado. Enquanto a dimensão legitimadora se preocupa com os fins que justificam a arrecadação, esta se preocupa com o volume de recursos que o Estado precisa obter para cumprir suas funções constitucionais. Um sistema tributário justo é também aquele que assegura ao Estado as condições materiais para o cumprimento dessas funções. A tributação insuficiente compromete a efetivação dos direitos fundamentais e a prestação dos serviços públicos previstos na Constituição.

Essa dimensão é frequentemente ignorada no debate tributário brasileiro, que tende a tratar qualquer discussão sobre a suficiência da arrecadação como se fosse uma defesa corporativa do Fisco ou uma justificativa para o aumento indiscriminado da carga tributária. Não nos parece que seja assim. Reconhecer que há uma dimensão de justiça tributária relacionada à suficiência arrecadatória significa apenas admitir que o Estado precisa de recursos para cumprir suas obrigações constitucionais e que a definição do volume adequado desses recursos é, por si só, uma questão de justiça. Um sistema tributário que arrecade menos que o necessário para o financiamento das políticas públicas constitucionalmente exigíveis é injusto com aqueles que dependem dessas políticas, ainda que pareça generoso com os contribuintes.

A articulação entre a dimensão orçamentária e o limite da carga tributária, dimensão analisada anteriormente, evidencia a complexidade do problema. Não se cuida de sustentar que a justiça tributária exige sempre mais arrecadação, nem que ela exige sempre menos. Cuida-se de reconhecer que há um intervalo legítimo, delimitado, de um lado, pela exigência de que a carga não ultrapasse patamares excessivos e, de outro, pela exigência de que a arrecadação seja suficiente para financiar as obrigações constitucionais do Estado. Dentro desse intervalo, a definição do volume adequado de arrecadação é uma decisão política que deve ser tomada com consciência de que ambas as fronteiras têm fundamento em exigências de justiça.

A dimensão orçamentária também estabelece uma conexão necessária com o controle da renúncia de receita. Se o Estado precisa de recursos suficientes para cumprir suas funções, a concessão descontrolada de benefícios fiscais compromete não apenas a generalidade da tributação, mas também a capacidade de finan-

ciamento das políticas públicas. As dimensões funcionais da justiça tributária, como se percebe, não operam isoladamente. Elas se articulam e, em conjunto, compõem um quadro que exige do sistema tributário muito mais do que a mera proteção do contribuinte contra o exercício abusivo do poder de tributar.

3.6. Justiça federativa

Também é possível falar sobre uma dimensão de justiça federativa. Em um Estado federal como o brasileiro, a tributação não se limita à relação entre o contribuinte e o Estado, considerado como uma unidade abstrata, mas também abrange a relação entre os diferentes entes federativos que compartilham competências tributárias e receitas. Um sistema tributário justo é também aquele que distribui essas competências e receitas de forma equilibrada, assegurando a cada ente os recursos necessários ao cumprimento de suas atribuições constitucionais e preservando sua autonomia financeira.

Essa dimensão tem ganhado relevância no debate tributário contemporâneo por razões decorrentes da própria reforma tributária do consumo. A substituição de tributos estaduais e municipais por um imposto compartilhado e a criação de mecanismos de gestão colegiada da arrecadação colocaram sob pressão o modelo tradicional de federalismo fiscal brasileiro. Independentemente da avaliação que se faça sobre a conformidade da Emenda Constitucional n. 132/2023 com a cláusula pétrea federativa, o fato é que o debate sobre a justiça da distribuição de competências e receitas entre os entes da federação tornou-se inevitável e não pode ser tratado como mera questão política ou de conveniência arrecadatória. Há uma dimensão de justiça tributária que opera nessa distribuição, e sua inobservância compromete o sistema tributário como um todo.

3.7. Equidade na relação entre países

Há ainda uma dimensão internacional da justiça tributária, à qual a literatura estrangeira costuma se referir como *inter-national equity*. Se a justiça federativa trata da distribuição de competências e receitas entre os entes de um mesmo Estado, a justiça internacional trata da distribuição de competências tributárias entre Estados soberanos, especialmente no que se refere à tributação de rendas e operações que atravessam fronteiras. Em uma economia globalizada, a alocação de bases tributárias entre jurisdições deixou de ser um problema puramente técnico de Direito Tributário Internacional e passou a ser reconhecida como uma questão de justiça.

A formulação clássica da *inter-nation equity* parte de uma premissa simples. Quando uma atividade econômica é exercida a partir de um Estado e gera rendimentos atribuíveis a residentes de outro, a definição da jurisdição tem direito a tributar essa renda, e em que medida, é uma questão distributiva entre Estados que não pode ser resolvida apenas por critérios de eficiência ou de conveniência

arrecadatória. Há exigências de justiça que operam nessa distribuição, e elas se tornam especialmente relevantes quando se considera a desigualdade histórica entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento na captura de bases tributárias transnacionais. As regras de tributação internacional foram construídas ao longo do século XX sob a perspectiva dos países exportadores de capital, e a estrutura dos tratados para evitar a dupla tributação reflete, em grande medida, esse desequilíbrio de origem e limita o poder de tributação dos países da fonte em favor dos países de residência.

Essa dimensão ganhou importância renovada nos últimos anos, com os debates sobre a erosão das bases tributárias, a tributação mínima global e as iniciativas da Organização das Nações Unidas sobre cooperação tributária internacional. Para um país como o Brasil, historicamente importador líquido de capitais e com uma parcela significativa de sua atividade econômica vinculada a grupos multinacionais, a justiça internacional tributária não é um tema acadêmico distante. Ela diz respeito à capacidade efetiva do Estado brasileiro de tributar os rendimentos gerados em seu território e de participar, em condições equitativas, da divisão das bases tributárias decorrentes de operações transnacionais.

Reconhecer a justiça internacional como dimensão autônoma significa admitir que o debate sobre a justiça do sistema tributário brasileiro não pode ser conduzido como se o Brasil estivesse isolado do mundo. As escolhas feitas na negociação de tratados, na definição de regras de preços de transferência, no tratamento de lucros auferidos no exterior e na adesão a padrões internacionais de tributação são, todas elas, escolhas que afetam a capacidade arrecadatória do Estado e a distribuição de bases tributárias entre jurisdições. São, portanto, escolhas que devem ser avaliadas também sob o prisma da justiça tributária.

4. Conclusão

As 13 dimensões apresentadas compõem um quadro que pretende oferecer uma classificação útil ao debate sobre a justiça tributária no Brasil. Seis delas, as dimensões defensivas, atuam como limites e garantias na relação com a tributação e protegem o contribuinte contra o exercício abusivo do poder de tributar. Sete delas, as dimensões funcionais, operam como exigências de que a tributação cumpra suas finalidades constitucionais de forma eficaz, legítima, equilibrada e sensível às desigualdades que atravessam a sociedade brasileira e a ordem econômica internacional. Nenhuma das dimensões, isoladamente, esgota o conteúdo da justiça tributária. Todas elas, em conjunto, permitem avaliar o sistema tributário a partir de uma perspectiva que não se reduz nem à defesa do contribuinte, nem à defesa da arrecadação, mas se compromete com a realização dos valores constitucionais que justificam a própria existência do Sistema Tributário Nacional.

A classificação proposta neste artigo difere das abordagens predominantes na literatura tributária brasileira em pelo menos três aspectos. O primeiro é a

recusa em reduzir a justiça tributária a qualquer uma de suas dimensões isoladas. A tradição nacional, ao tratar da justiça tributária, tendeu a identificá-la ora com as limitações ao poder de tributar, ora com a capacidade contributiva e a progressividade, ora com a segurança jurídica. Cada uma dessas perspectivas captura algo relevante, mas nenhuma delas, sozinha, dá conta da complexidade do conceito.

O segundo aspecto diferenciador é a inclusão das dimensões funcionais em pé de igualdade com as dimensões defensivas. A doutrina tributária brasileira, orientada pela proteção do contribuinte contra o Fisco, tratou historicamente as exigências de eficácia da arrecadação, de generalidade da incidência e de suficiência orçamentária como interesses do Estado, e não como exigências de justiça. Essa leitura é, ao mesmo tempo, compreensível em seu contexto de origem e insustentável em um Estado Democrático de Direito, que depende da tributação para a realização de direitos fundamentais e para o financiamento de políticas públicas constitucionalmente exigíveis. Reconhecer que há injustiça na sonegação, na renúncia injustificada de receita e na insuficiência arrecadatória é tão importante quanto reconhecer que há injustiça na tributação excessiva, na regressividade e na violação das garantias constitucionais.

O terceiro aspecto é a incorporação de dimensões que transcendem a relação bilateral entre o Fisco e o contribuinte. A justiça federativa, a equidade na relação entre países e a superação de desigualdades estruturais são dimensões que ampliam o campo de visão do debate tributário e exigem que o sistema seja avaliado também a partir de suas consequências sobre a distribuição de competências e receitas entre entes federativos, a alocação de bases tributárias entre Estados soberanos e a reprodução ou o enfrentamento de assimetrias de gênero, raça, condição social e aquelas que atravessam as pessoas com deficiência. A justiça tributária assim compreendida não é um tema que se esgota na dogmática da relação jurídico-tributária, mas um problema constitucional de primeira grandeza.

A inclusão explícita do princípio da justiça tributária no § 3º do art. 145 da Constituição Federal, pela EC n. 132, torna esse esforço classificatório ainda mais necessário. Como adverti no início deste artigo, retomando Ricardo Lobo Torres, a mera previsão textual de que o Sistema Tributário Nacional deve observar a justiça tributária não a define nem a torna operacional. É preciso avançar na compreensão do que se exige ao invocar esse princípio, sob pena de reduzi-lo a uma fórmula retórica sem eficácia normativa. A classificação aqui proposta é uma contribuição nessa direção. Ela não pretende ser definitiva nem exaustiva, mas oferecer um vocabulário que permita identificar, com alguma precisão, em que dimensão da justiça tributária se situa cada controvérsia concreta do sistema tributário brasileiro. Somente a partir desse mapeamento é possível avaliar se o sistema cumpre a promessa de ser justo e em que medida.

É importante registrar, ainda, que o tema da justiça tributária é difícil de enclausurar em qualquer esquema teórico, ainda mais em um breve ensaio como

o presente. A classificação aqui proposta não deve ser lida como o estabelecimento de fronteiras rígidas entre dimensões estanques, nem como a pretensão de esgotar as perspectivas a partir das quais a justiça de um sistema tributário pode ser avaliada. As 13 dimensões identificadas se interpenetram, se condicionam mutuamente e, em muitos casos, entram em tensão.

Convém, por fim, registrar que este artigo não pretende estabelecer uma ordem de precedência entre as dimensões identificadas, nem oferecer uma resposta sobre qual delas deve prevalecer em caso de tensão. O propósito é outro. É o de chamar a atenção para a pluralidade de perspectivas a partir das quais a justiça tributária pode e deve ser pensada, e o de afirmar uma certeza que parece ser a única possível no campo: nenhuma das dimensões aqui apresentadas é absoluta. Todas elas convivem, se condicionam mutuamente e, em muitos casos, exigem concessões umas às outras. A justiça tributária, ela própria, é o nome dessa convivência em equilíbrio, e não a predominância de qualquer de suas faces.

Referências bibliográficas

- ABRAHAM, Marcus. *Teoria dos gastos fundamentais*. São Paulo: Almedina, 2021.
- ARRUDA, Carmen Silvia Lima de. *Princípio da transparência no devido processo legislativo orçamentário e sua aplicação às emendas parlamentares*. São Paulo: Quartier Latin, 2025.
- BORGES, Lana. *Tributação e gênero: políticas públicas de extrafiscalidade e a luta pela igualdade*. Belo Horizonte: Fórum, 2023.
- CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; ALVES, Matheus de Freitas Batista Moitinho. Simplicidade e transparência como desafios pós-Reforma Tributária de 2023. *Revista Estudos Institucionais* v. 11, n. 2, maio/ago. 2025.
- GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.
- GRECO, Marco Aurélio. Duplicação da multa e sanção penal: um *bis in idem* vedado? In: ADAMY, Pedro Agustin; FERREIRA NETO, Arthur M. *Tributação do Ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- GRECO, Marco Aurélio. Prefácio. In: OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de; ROSENBLATT, Paulo (coords.). *Direito tributário: os 30 anos do Sistema Tributário Nacional na Constituição. Homenagem a Ricardo Lobo Torres*. Recife: Edição dos Organizadores, 2018.
- GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, 2024.
- JOBIM, Eduardo. *A justiça tributária na Constituição*. São Paulo: JusPodivm, 2023.
- MENEZES, Luiza Machado de O. *Tributação e desigualdades de gênero e raça*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

- NUNES, Cleucio Santos. *Justiça tributária*. Belo Horizonte: Fórum, 2019.
- ROCHA, Isabelle. *Tributação e gênero: como o Imposto de Renda da pessoa física afeta as desigualdades entre homens e mulheres*. Belo Horizonte: Dialética, 2021.
- ROCHA, Sergio André. *Teoria crítica da legalidade tributária*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2026.
- ROCHA, Sergio André. *Processo administrativo fiscal: natureza, princípios e decisão*. 2. ed. Rio de Janeiro: Almedina, 2026.
- ROCHA, Sergio André. *Desoneração do IRPF e justiça tributária*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-fev-11/desoneracao-do-irpf-e-justica-tributaria/>. Acesso em: 05 abr. 2026.
- ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do direito tributário brasileiro*. 3. ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024.
- ROCHA, Sergio André. *Tributação, finanças públicas e desenvolvimento (ensaios)*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.
- SANTOS, Maria Angélica dos. *Tributação e raça: fabulações tributárias*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.
- TIBURCIO, Mariana Cavalcanti. *Os princípios de justiça tributária sob a perspectiva das desigualdades de gênero*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II.