

# JUSTIÇA RELACIONAL E TRIBUTÁRIA: A INSTITUCIONALIDADE À SERVIÇO DA RECIPROCIDADE E SOCIALIDADE FISCAL

Pedro Germano dos Anjos<sup>1</sup>

Isaac Maynart Carvalho Moyses Souza<sup>2</sup>

Harrison Ferreira Leite<sup>3</sup>

## Resumo

Aborda a interconexão entre a Justiça Relacional e a Justiça Tributária, dois campos aparentemente distintos nas áreas da Sociologia e do Direito. O problema de pesquisa reside em como esses enfoques podem se relacionar para buscar uma sociedade mais justa e igualitária na aplicação do Direito Tributário. A hipótese estabelecida é que a Justiça Relacional pode garantir a conformidade das relações sociais e legislação com os valores e princípios constitucionais tributários (justiça tributária). Isso ocorre ao permitir que a institucionalidade tributária tenha como finalidade a justiça como resultado da relação entre institucionalidade, reciprocidade e socialidade. Os objetivos da pesquisa incluem identificar exemplos de círculos virtuosos de justiça na institucionalidade tributária, especificamente no combate às injustiças tributárias e para aprimorar o Sistema Tributário Nacional. Isso envolve explicitar a teoria da justiça relacional, levantar institutos da institucionalidade tributária para buscar equidade na distribuição de cargas fiscais e avaliar a incidência dos princípios da Fraternidade e Solidariedade na Separação dos Poderes no âmbito tributário. Adota-se o método hipotético-dedutivo, com pesquisa bibliográfica e documental baseada em dados secundários, incluindo revisão da doutrina acadêmica e jurisprudência para exemplificar a aplicação da hipótese. Os resultados alcançados destacam que a Justiça Relacional fundamenta a concepção de justiça como um resultado emergente das relações jurídicas entre sujeitos humanos, enfatizando o aspecto intersubjetivo e sociológico desse fenômeno. A Justiça Relacional pode ser aplicada no contexto da Justiça Tributária em relação à isonomia tributária e capacidade contributiva, bem como no combate à evasão fiscal. Além disso, destaca a importância de considerar a capacidade contributiva de forma casuística, adaptando-a a cada caso específico e buscando uma justiça tributária que não imponha fardos desproporcionais aos contribuintes. A Justiça Relacional também pode contribuir para políticas fiscais que promovam a fraternidade e garantam serviços públicos de qualidade correspondentes à carga tributária em geral, como já estatuído pela Emenda Constitucional n. 132/2023.

**Palavras-chave:** Justiça Relacional. Justiça Tributária. Isonomia Tributária.

---

<sup>1</sup> Doutorando em Direito pela UFSC. Mestre em Direito Público pela UFBA. Especialista em Direito Tributário pelo IBET/SP. Professor Assistente de Direito Constitucional e Tributário da UESC. Coordenador da Linha “Direitos Fundamentais e Democracia” do GPDH/UESC. [pganjos@uesc.br](mailto:pganjos@uesc.br). <http://lattes.cnpq.br/2632734443526649>. <https://orcid.org/0000-0001-7474-8482>.

<sup>2</sup> Doutorando e Mestre em Direito pela UFMG. Advogado e Professor Substituto da Universidade do Estado de Minas Gerais/UEMG. [isaacmaynart.direito@gmail.com](mailto:isaacmaynart.direito@gmail.com). <http://lattes.cnpq.br/1750265658762327>. <https://orcid.org/0009-0002-1491-2716>

<sup>3</sup> Doutor em Direito Tributário pela UFRGS. Advogado e Professor de Direito Tributário e Financeiro da Universidade Federal da Bahia/UFBA e da Universidade Estadual de Santa Cruz/UESC. [harrison@harrisonleite.com](mailto:harrison@harrisonleite.com). <http://lattes.cnpq.br/3617303885434416>. <https://orcid.org/0009-0000-5981-2132>

## Abstract

It addresses the interconnection between Relational Justice and Tax Justice, two apparently distinct fields in the areas of Sociology and Law. The research problem lies in how these approaches can be related to seek a more just and egalitarian society in the application of tax law. The scientific hypothesis established is that Relational Justice can guarantee the conformity of social relations and legislation with constitutional tax values and principles (tax justice). This occurs by allowing tax institutionality to aim for justice as a result of the relationship between institutionality, reciprocity and sociality. The research objectives include identifying examples of virtuous circles of justice in tax institutionalism, specifically in the fight against tax injustices and to improve the National Tax System. This involves explaining the theory of relational justice, surveying institutes of tax institutionality to seek equity in the distribution of tax burdens and assessing the impact of the principles of Fraternity and Solidarity in the Separation of Powers in the tax sphere. The methodology adopted is the hypothetical-deductive method, with bibliographical and documentary research based on secondary data, including a review of academic doctrine and case law to exemplify the application of the hypothesis. The results show that Relational Justice is based on the concept of justice as a result of legal relationships between human subjects, emphasizing the intersubjective and sociological aspect of this phenomenon. Relational Justice can be applied in the context of Tax Justice in relation to tax isonomy and ability to pay, as well as in the fight against tax evasion. In addition, it highlights the importance of considering contributory capacity on a case-by-case basis, adapting it to each specific case and seeking tax justice that does not impose disproportionate burdens on taxpayers. Relational Justice can also contribute to tax policies that promote fraternity and guarantee quality public services that correspond to the tax burden in general.

**Keywords:** Relational Justice. Tax Justice. Tax Equality.

## 1 INTRODUÇÃO

A Justiça Relacional e a Justiça Tributária são duas áreas de investigação científica, da Sociologia e da Filosofia do Direito, respectivamente, que à primeira vista podem parecer distintas em suas abordagens. No entanto, ao se aprofundar no tema, é possível identificar várias relações e interconexões entre esses enfoques.

Um deles constitui o próprio fundamento para a praticabilidade tributária – “a busca da simplificação de aplicação normativa no contexto de um Direito Tributário marcado pela massificação das relações jurídicas entre a Administração e o particular” (CUNHA, 2019, p. 178). Trata-se do respeito aos princípios constitucionais tributários, tanto no que concerne à hierarquia normativa (bloco constitucional – legalidade), quanto à centralidade constitucional, talvez a única real inovação do neoconstitucionalismo (ANJOS, 2023).

Ambas as análises se aplicam no momento de concretização do Direito Constitucional tributário, um sistema aberto, rígido e exaustivo de *limitações ao poder de tributar* (ÁVILA,

2008, p. 107-111), notadamente quando se interpretam a Lei e as condutas humanas sob a lente de verdadeiros *princípios*, os quais impõem um estado de coisas a ser alcançado pela institucionalidade e sociedade e carregam forte sentido axiológico, como a isonomia tributária e a capacidade contributiva (art. 150, II e §1º, CF/88), além da simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente (145, §3º, CF/88), adicionados pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 (Reforma Tributária).

Embora a Justiça Relacional e a Justiça Tributária tenham enfoques específicos, ambas compartilham princípios fundamentais relacionados à equidade, contexto social, fraternidade, solidariedade, separação dos poderes e conformidade com a Constituição. Portanto, indaga-se de que modo tais enfoques podem ser relacionados, de modo a se complementar e influenciar mutuamente na busca por uma sociedade mais justa e igualitária na aplicação do Direito Tributário.

Como hipótese, vislumbra-se que a Justiça Relacional pode garantir a conformidade material das relações sociais e legislação com os valores e princípios constitucionais tributários (justiça tributária), ao possibilitar que a institucionalidade tributária tenha como finalidade a justiça como resultado da relação entre institucionalidade-reciprocidade-socialidade.

Isso porque tanto a Justiça Relacional quanto a Justiça Tributária têm como objetivo respeitar os princípios constitucionais. Pontua-se neste artigo que a Justiça Relacional busca garantir a conformidade das relações sociais com os valores e princípios constitucionais (que decorrem da institucionalidade), enquanto a Justiça Tributária busca garantir que as leis tributárias estejam em conformidade com a Constituição e princípios estruturantes da relação Estado-contribuinte.

Intenta-se identificar exemplos de círculos virtuosos de justiça na institucionalidade tributária para o princípio da praticabilidade, no combate às injustiças tributárias (e que devem ser pensadas para aprimoramento do Sistema Tributário Nacional).

Especificamente, almeja-se: a) explicitar a teoria da justiça relacional e seu enfoque contributivo para a Ciência do Direito; b) levantar institutos da institucionalidade tributária para a busca da equidade na distribuição de cargas fiscais; c) avaliar a incidência dos princípios da justiça relacional (Fraternidade e Solidariedade) como qualificadoras da política fiscal e diálogo interinstitucional.

A partir do método hipotético-dedutivo, vale-se da pesquisa bibliográfica e documental a partir da análise qualitativa de dados normativos, jurisprudenciais e secundários (coletados em pesquisas empíricas sobre Justiça Tributária nas bases Scielo.com e Google Acadêmico,

além da plataforma de Inteligência Artificial *Elicit*), em procedimento monográfico. Nesse contexto, para atingir os objetivos propostos, realizou-se uma revisão bibliográfica, especialmente na doutrina acadêmica e na jurisprudência, para testar e exemplificar possíveis aplicações da Justiça Relacional, diante da hipótese levantada.

## 2 JUSTIÇA RELACIONAL E FUNDAMENTOS FILOSÓFICOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

A justiça relacional, conforme explorada por Antonio Márquez Prieto, aborda a justiça em um contexto que combina a área do Direito com a virada relacional da Sociologia, conforme proposto por Pierpaolo Donati, e inclui a noção econômica de reciprocidade de Luigino Bruni.

A noção econômica de reciprocidade compreende-a como vínculo social, qual prática de sociabilidade, “componente da felicidade que, fim último da política e da cidade, encontra-se enfraquecida por correntes desenvolvimentistas de mercado” (SOUZA, 2016).

A reciprocidade designa uma relação mútua onde dois ou mais sujeitos dão e recebem simultânea ou sequencialmente e transcende o benefício egoístico, salientando-se a importância de intencionalidade (BRUNI; GILLI; PELLIGRA, 2008).

Tal relação, aliás, “[...] acompanha uma vida inteira, então talvez seja adequado falar, em referência a Sócrates, de um “caminho da justiça” que se desdobra, enriquece, revela, exatamente como um “caminho”, como um “percurso”, ao longo da vida” (MARTINO, 2017:06)<sup>4</sup>.

No sentido rememorado por Martino, a *justiça das Graças de Sócrates* desdobra-se no sentido da reciprocidade e transparência, em tripla direção: os benfeitores, os que retribuem e aqueles que recebem e retribuem, formando um círculo virtuoso.

O círculo virtuoso é demonstrado nas *Graças*, símbolo eternizado em diversas obras artísticas, particularmente a de Antonio Frilli, e sua interpretação permite asseverar a relação de reciprocidade como um agir que se dirige pelo bem; pela alegria de compartilhar o bem; pela jovialidade da reciprocidade (deve manter-se na memória) e seu caráter sagrado e transparente, porque os benefícios devem sempre ser visíveis, realizados através da iniciativa espontânea dos seres humanos.

A sororidade das *Graças* pode ser assumida como um “modelo relacional que tem algo a dizer à justiça”. O benefício e seu triplo ritmo têm por base um conceito consolidado de

---

<sup>4</sup> Questa relazione, tra l’altro, accompagna una vita intera, dunque è forse opportuno parlare, in riferimento a Socrate, di una “via della giustizia” che si dispiega, si arricchisce, si rivela, proprio come una “via”, come un “percorso”, lungo l’arco di una vita (tradução livre).

reciprocidade concreta, aplicável nos diferentes níveis (familiar, social e político) (MARTINO, 2017:10).

O fato de dançarem em círculo de mãos dadas, por exemplo, reafirma o ritmo da generosidade e circularidade dos benefícios, assim como o conceito de "favor" e "agradecimento" se manifesta sempre em relação ao benefício (MARTINO, 2017:09).<sup>5</sup>

Não estamos diante da força coesiva de um vínculo abstrato entre indivíduos que deve valer a todo custo, mas sim de um ato autenticamente livre, que se encontra na vida real, não na abstrata universalidade do pensamento (MARTINO, 2017:10).<sup>6</sup>

Trata-se de uma

[..] "possibilidade" comum a todos os homens, um modelo relacional que certamente tem a ver com a dimensão normativa, que pode inspirá-la, orientá-la, sugerir de forma dinâmica e harmônica - como as Graças - mudanças e modificações, mas que confia continuamente na livre escolha do indivíduo - é por isso que o aviso -, não controlável e difícil de medir, livre precisamente, como a relação entre irmãos (MARTINO, 2017:10).<sup>7</sup>

O exercício da justiça em um modelo relacional de reciprocidade, assim, revela-se mais profundo do que a relação entre amigos (já estudada por Platão), que deve ser ulteriormente desenvolvida, partindo precisamente de uma reflexão sobre a justiça (MARTINO, 2017:11).

Ao se incorporar uma abordagem interdisciplinar entre o Direito e a virada relacional da Sociologia e Economia, entende-se que o conceito de reciprocidade se dá na relação virtuosa entre institucionalidade, reciprocidade e socialidade. A partir de tal dinâmica, a reciprocidade conecta-se à ideia de virtude e à boa-fé.

Assim, contribuiu-se com a justiça relacional como uma categoria particular de justiça presente nas relações legais e como uma explicação para o fechamento do círculo virtuoso da justiça nas relações.

O foco está em analisar a realidade jurídica com base em três elementos de uma abordagem relacional interdisciplinar: institucionalidade, reciprocidade e socialidade. Prieto

---

<sup>5</sup> “il fatto che danzino in circolo tenendosi per mano ad esempio, riafferma il ritmo della generosità e circolarità dei benefici, così come si palesa, sempre in relazione al beneficio, il concetto di ‘favore’ e di ‘ringraziamento’ (tradução livre).

<sup>6</sup> “non siamo davanti alla forza coesiva di un legame astratto tra individui che deve valere ad ogni costo, ma ad atto autenticamente libero, che si incontra nella vita reale non nell’astratta universalità del pensiero” (tradução livre).

<sup>7</sup> “una ‘possibilità’ comune a tutti gli uomini, un modello relazionale che certamente ha a che fare con la dimensione normativa, che può ispirarla, orientarla, suggerire in modo dinamico e armonico –come le Grazie- cambiamenti e modifiche, ma che continuamente confida nella libera scelta del singolo –ecco perché il monito -, non controllabile e difficilmente misurabile, libera appunto, proprio come la relazione tra fratelli.” (tradução livre).

apresenta a justiça relacional como uma categoria particular de justiça, característica presente ou ausente na relação jurídica, e como explicação para o fechamento do círculo virtuoso da justiça na relação. Este conceito propõe um entendimento mais profundo do papel das relações e interações sociais no âmbito da justiça.

A abordagem da justiça relacional serve como base para conceber a justiça como um resultado emergente das relações jurídicas entre sujeitos humanos, enfatizando o aspecto intersubjetivo e sociológico desse fenômeno. Essa perspectiva não considera a justiça como a fundamentação última do Direito e da Lei, mas sim como um desdobramento da socialidade e das interações humanas recíprocas (reciprocidade), a influenciarem a institucionalidade (Direito positivo e práticas judiciais, por exemplo), conforme destacado por Antonio Márquez Prieto (2017, p. 4-5).

Ao se buscar a compreensão da justiça na relação entre a socialidade, reciprocidade e institucionalidade, é fundamental adotar uma abordagem de caráter eminentemente humano (PRIETO, 2017, p. 11). A justiça, sob essa ótica, não é percebida como uma mera fundamentação normativa institucional, mas como um fenômeno tridimensional decorrente das interações humanas (PRIETO, 2017, p. 9; ANJOS; NASCIMENTO, 2023).

Para ilustrar essa concepção, podemos fazer uma analogia com a imagem de uma roda d'água, aquele instrumento frequentemente usado para acionar moinhos hidráulicos com a força da correnteza. Nessa metáfora, a roda d'água representa a institucionalidade, impulsionada pela reciprocidade, enquanto está imersa no curso de um rio, o qual simboliza a socialidade (PRIETO, 2017, p. 14; ANJOS; NASCIMENTO, 2023).

O funcionamento eficaz dessa roda d'água depende de dois movimentos essenciais: o "giro central" do eixo – o jogo jurídico resultante da interação entre reciprocidade e institucionalidade – e o "giro periférico" do baldeamento, que simboliza um ciclo de justiça no qual os valores e princípios de justiça são coletados das águas do rio e elevados à altura máxima da roda d'água (PRIETO, 2017, p. 15; ANJOS; NASCIMENTO, 2023).

No entanto, é importante ressaltar que esse equilíbrio pode ser rompido, resultando no chamado "vazio de justiça", a derivar de algum bloqueio de ciclo. Quando a roda d'água não está imersa no fluxo do rio da socialidade, ou seja, quando há uma desconexão entre o fenômeno jurídico e a dinâmica das relações humanas (PRIETO, 2017, p. 15), tem-se o vazio de justiça institucional, aqui caracterizado na concepção unidimensional de Direito, isolado e autorreferencial, desvinculado da realidade e das relações sociais, a qual impede a busca pela justiça (PRIETO, 2017, p. 15).

As ideias apresentadas acima sobre justiça relacional, sintetizadas em razão do limite desse trabalho, podem ser aplicadas ao contexto da justiça tributária de várias maneiras. De forma propositiva, vislumbra-se sua utilidade em dois planos. O primeiro, da relação entre Estado (competência executiva tributária – capacidade ativa) e contribuinte; o segundo, no plano das contribuições à política fiscal e diálogo institucional entre Poderes no âmbito da incidência tributária.

### 3 JUSTIÇA RELACIONAL E RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA ENTRE ESTADO E CONTRIBUINTE

O tema por si só tem ampla relevância, ainda mais porque houve recente e importante acréscimo à Constituição Federal pela EC n.º 132/2023 no art. 145, §3º: “O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da *simplicidade*, da transparência, da *justiça tributária*, da cooperação e da defesa do meio ambiente.”; e no seu §4º: “As alterações na legislação tributária *buscarão atenuar efeitos regressivos.*” [grifos nossos]

Pode-se falar em justiça tributária ou fiscal em dois sentidos. A tributação por si só tem o condão de promover *justiça*, do ponto de vista *externo* ao Direito Tributário, no sentido de que financia gastos públicos e propicia redistribuição de riquezas (PIKETTY, 2014). Mas pode possuir outro sentido, o de justiça tributária *interna* ao Direito Tributário, pela qual haverá justiça através do ordenamento jurídico, ao ser aplicado com clareza, simplicidade, segurança jurídica, eficiência e coerência (forma justa).

No aspecto *externo* ao Direito, discute-se o fundamento filosófico do Direito tributário no dever social de pagar tributos (princípio da solidariedade social), além de perpassarem estudos de Economia sobre a adequação da carga tributária.

Em relação ao fundamento da tributação, é “por meio do desenvolvimento do modelo de cidadania fiscal que decorre o estabelecimento de uma fundamentação para que o indivíduo se obrigue a financiar e a construir solidariamente o Estado”, sendo corresponsável pela realização das demandas sociais (RODRIGUES, 2021):

A garantia dos direitos fundamentais previstos na Constituição de uma nação também deve ser vinculada ao atendimento pela sociedade aos ideais da solidariedade fiscal, os quais dispõem que tais direitos (fundamentais), para fins de sua efetivação social, dependem da íntima conexão dos cidadãos com o dever de recolhimento dos tributos (BUFFON, 2009, p. 96).

Por outro lado, lembra Carlos Valder do Nascimento que “não basta o Direito positivo nem o poder de império, tampouco a competência, por ele moderado, para justificar a criação do tributo. Os doutrinadores contemporâneos estão atentos à ética tributária e ao respeito à cidadania” (NASCIMENTO, 2010, p. 45). Não se pode ter “escancaradas as portas do Legislativo para dispor sobre matéria tributária sem qualquer limitação”. Em crítica contundente aos escusos conchavos políticos entre Executivo e Legislativo, usados para aumentar a tributação inconsistente, assevera:

[...] a ideia de poder de império do Estado alvitrada pelo voto não deixa também de ser relativa. Já vai longe o Estado absolutista, assim se afigura inconsistente e, porque não dizer, pouco convincente a ideologia que se alinha à ditadura dos impostos, para justificar, a qualquer preço, a escorcha fiscal. O Estado só se justifica enquanto agente do interesse público, mas não para servir de instrumento a um projeto de Governo onde seus súditos ensaiam a pretensão de perpetuidade (NASCIMENTO, 2010, p. 45).

Prossegue com eloquência, criticando a imposição de contribuição aos inativos:

Essa sua pretensão de exigir o sacrifício pessoal torna-se ilegítima quando o poder, conspurcado pelos seus representantes, se acha despido das condições morais de impô-lo de maneira coercitiva. Não basta invocar em vão o interesse social nem brandir seu poder de império como fatores relevantes para instaurar o reino dos tributos [...] o tributo, descompromissado com a melhoria das condições de vida, não se justifica enquanto instrumento de preservação de privilégios e de aprofundamento da injustiça fiscal (NASCIMENTO, 2010, p. 75).

A referida crítica serve para se ingressar no segundo âmbito do aspecto da justiça, externo ao Direito Tributário, no que concerne à adequação da carga tributária, a fim de se alcançar a justiça fiscal há necessidade de instituir tributação que incida de modo equilibrado sobre a riqueza produzida (ANJOS, 2020). Uma vez que

[...] os tributos se constituem numa forma de transferência de recursos da sociedade para o governo, influenciam no comportamento dos agentes econômicos, ou seja, nas decisões desses agentes no que diz respeito ao uso de seus recursos, podendo causar, por vezes, ineficiência na alocação dos recursos como resultado de escolhas que não representam as melhores para a sociedade. Relaciona-se então a carga tributária à ideia de sacrifício, na qual o consumo é compulsoriamente reduzido em troca da provisão de bens públicos e nem sempre atendem satisfatoriamente aos mesmos contribuintes (LIMA; REZENDE, 2019).

Nesse passo, devem ser combatidas a tributação *regressiva* (por isso a importância da adição do §4º ao art. 145 da CF/88 pela Reforma Tributária de 2023) e a *excessiva*, fenômenos os quais minam a liberdade, a livre iniciativa e a apropriação e manutenção de riqueza,



principalmente pelas classes menos abastadas, como já demonstrado pela “Curva de Laffer” (FOLLONI, 2014, p. 206), a qual possui influxos na justiça tributária.

De acordo com a teoria do economista norte-americano Arthur Laffer (que já conta com extensa fundamentação empírica desde a década de 1980 – SAAVEDRA; OTALORA; ROBLEDO, 2022, pp. 120/123; LOZANO-ESPITIA; ARIAS-RODRÍGUEZ, 2020) a tributação pode ser aumentada apenas até certo ponto; a partir dele, a arrecadação decai, malgrado a elevação das alíquotas dos tributos, pelo esgotamento da capacidade contributiva em geral (LIMA; REZENDE, 2019).

Si la carga fiscal es inferior a la tasa óptima, un aumento de la tributación generará mayores ingresos, aunque esos aumentos pueden ser cada vez menores. En cambio, si dicha carga es igual o superior a la tasa óptima, el aumento de la tributación reducirá recaudo, que tenderá a cero cuanto mayor sea el impuesto, por lo cual el efecto en las decisiones de participación en el mercado laboral y en la inversión será negativo (SAAVEDRA; OTALORA; ROBLEDO, 2022, p. 119).

Desse modo, o sistema tributário que respeita a “taxa ótima” (obtida por modelos econométricos com dados de arrecadação *per capita*, índices de tributação setorial e variação do PIB) cumpre um importante papel para a justiça tributária externa ao Direito: há eficiência de arrecadação (máximo) sem incorrer em esgotamento da capacidade contributiva:

Laffer (1978) argumenta que cambios en las tasas impositivas tienen dos efectos sobre los ingresos fiscales. El primer efecto es que debido a la reducción de la tasa impositiva se produce una reducción de los ingresos de una base imponible determinada. El segundo efecto, posiblemente opuesto al primero, plantea que la reducción de la tasa impositiva puede alentar a las personas a trabajar e invertir más, por lo tanto, los ingresos fiscales pueden aumentar ya que se crea una base impositiva mayor debido a la reducción de la tasa de tributación (SAAVEDRA; OTALORA; ROBLEDO, 2022, p. 121).

A key parameter to estimate Laffer Curves is the tax rates. [...] the government sets three taxes: one on labor income, another on earnings from renting physical capital and, the last on consumption of goods and services. Empirical literature favors the use of effective tax rates instead of statutory rates since they can better reflect the real tax burden. Effective tax rates are usually lower than statutory rates mainly due to tax evasion and tax benefits contemplated in the tax codes (LOZANO-ESPITIA; ARIAS-RODRÍGUEZ, 2020, p. 8).

Os argumentos de Laffer (1979), além de provocar o debate sobre a carga tributária, podem ser mais aceitos quando aplicados em países onde a carga tributária é mais elevada do que nos EUA. Na Suécia, por exemplo, no início da década de 80, o trabalhador era tributado em 80% sobre os seus rendimentos, representando um desestímulo ao trabalho. Estudos demonstraram que, caso a Suécia promovesse redução na alíquota dos trabalhadores, poderia obter aumento na arrecadação (LIMA; REZENDE, 2019, p. 246).

A propósito, é nesse sentido que se pode sustentar, também, a incidência da vedação ao confisco tributário como princípio informativo do Direito Tributário, pois a carga tributária “em conjunto” não deve ser “confiscatória” a ponto de estrangular a propriedade, ou desestimular as atividades empresariais e o exercício livre das profissões (KIRCHHOF, 2016, p. 33; VELLOSO, 2010), sendo um objetivo essencial e política fiscal a determinação da “taxa ótima” de tributação, que maximiza a arrecadação.

A adequação com o princípio da capacidade contributiva, aliás, informa que a imposição tributária deve “permitir que o rendimento capacite ao pagamento dos tributos; que a substância do bem não seja diminuída (não confisco); e que os rendimentos do uso permaneçam com o contribuinte, mesmo depois da tributação” (ANJOS, 2020).

Infelizmente, “o Brasil possui atualmente uma das maiores cargas tributárias do mundo, atingindo quase 40% do Produto Interno Bruto (PIB) e elevando, dessa forma, o custo dos produtos e serviços nele produzidos” (LIMA; REZENDE, 2019). Estudo aplicado sobre vários países da América Latina constatou que o Brasil segue com altas cargas tributárias sobre os ganhos do trabalho e de capital e sobre consumo, sendo o primeiro da América Latina desde o ano 2000, considerando a tributação sobre o trabalho (31% em 2017) e capital (21% em 2017) e segundo em tributação sobre consumo (23% em 2017) (LOZANO-ESPITIA; ARIAS-RODRÍGUEZ, 2020, p. 09-11).

Em 2022, a carga tributária no Brasil chegou a 33,7% do PIB, “o maior nível da série histórica. O pico da série até então havia ocorrido em 2007 quando atingiu 33,64% do PIB. Em relação ao ano anterior, o crescimento foi de 0,65 p.p. do PIB.” (PIRES, 2023). Já em 2023, caiu para 32,44% do PIB, talvez já indicando mais uma comprovação da Curva de Laffer:

Os itens que explicam a maior parcela dessa queda são, no Governo Federal, o imposto de renda que caiu 0,15 p.p. do PIB com destaque para as pessoas jurídicas (-0,45 p.p. do PIB) e a CSLL com queda de 0,21 p.p. do PIB, ou seja, a base de tributação com base nos lucros foi a principal responsável pela queda da CTB no ano (PIRES, 2024).

Ou seja, houve *redução* da carga tributária justamente pela *diminuição* da base: a renda das pessoas físicas, e principalmente a renda e os lucros das pessoas jurídicas. Por outro lado, houve recomposição da carga tributária com base em folha de salários (tributação da população menos abastada): “a arrecadação sobre a previdência social cresceu 0,12 p.p. do PIB. Movimento similar ocorreu na arrecadação para fiscal (FGTS + Sistema S) que cresceu 0,08 p.p. do PIB” (PIRES, 2024).

A alta carga já está a ponto de estrangular o direito de propriedade, ou mesmo desestimular atividades empresariais, especialmente das micro e pequenas empresas (ANJOS,

2020), fato que se pode concluir de dados empíricos, dado que o Brasil tem o menor espaço potencial para aumento de tributação entre Argentina, Chile, Colômbia, México e Peru, com carga tributária superior à média dos países latino-americanos (LOZANO-ESPITIA; ARIAS-RODRÍGUEZ, 2020, p. 16-17):

No caso do Brasil, Albuquerque (1991) esclarece que, por causa da sonegação, dificilmente o governo estaria operando no lado proibitivo da Curva de Laffer, e uma redução de alíquota provocaria aumento da receita. Para o autor, “os meios que existem para burlar o fisco criam um “*racket effect*” tributário (distorção fiscal), que inviabiliza caminhar no sentido contrário ao da Curva de Laffer, quando se reduzem alíquotas ou números de impostos” (LIMA; REZENDE, 2019, p. 246).

E ainda necessário vincar que a elevada carga tributária é muito agravada pela ausência ou ineficiência dos serviços e políticas públicas: “dentre outras vicissitudes, o nosso sistema hospeda inegável concentração de riqueza e grava os menos aquinhoados com mais intensidade, a exemplo do peso da tributação do consumo” (JARDIM; SILVA, 2019).

Mas é especificamente no segundo plano, *interno*, de justiça *através* do Direito, que a *Justiça fiscal* se aproxima mais da *Justiça relacional*, haja vista ser compreendida como justiça através da relação entre aplicação do Direito (institucionalidade) e socialidade com reciprocidade. Assim, destaca-se a incidência dos princípios da praticabilidade e eficiência tributária, além da isonomia tributária e capacidade contributiva, a seguir esmiuçada.

A tributação ótima deve ter “baixo custo administrativo”, além de ser regulada por poucas regras, simples e objetivas (CUNHA, 2019, p. 182), sendo que o Direito Tributário e o Direito Administrativo se relacionam de maneira fundante na *eficiência* e na *praticabilidade* (entendida como norte de política tributária, meta pré-jurídica de uma boa tributação), diante do mesmo contexto de “complexidade das relações massificadas entre administrados e Administração Pública” e de “existência de um direito à boa administração para os contribuintes, o que, com seus consectários da eficiência, da eficácia e da economicidade, configuraria um dever de simplificação por parte da Administração Tributária” (PAULA, 2018, p. 145).

Ness passo, “eficiente é a atuação administrativa que promove de forma satisfatória os fins em termos quantitativos, qualitativos e probabilísticos” (ÁVILA, 2008, p. 447). O dever da eficiência, outrossim, traduz-se “na exigência de promoção satisfatória dos fins atribuídos à Administração Pública, considerando promoção satisfatória, para esse propósito, a promoção minimamente intensa e certa do fim” (ÁVILA, 2008, p. 447).

Um exemplo dessa eficiência decorrente das regras jurídicas é a possibilidade de contratação administrativa plurianual, que evita gastos com licitações e assessorias, além de

conseguir negociar condições mais favoráveis à Administração Pública, gerando economicidade (LEITE; ANJOS; SOUZA, 2024).

No âmbito do Direito tributário, observa-se que sistemas tributários complexos podem gerar altos custos sociais para a sociedade (LIMA; REZENDE, 2019, p. 244), notadamente pelos custos de conformidade, que:

[...] incluem aprovar e administrar a legislação, custos involuntários de conformidade, *deadweight losses* e gastos causados pelas atividades dos contribuintes no sentido de reduzir a carga tributária, como evasão, planejamento tributário e mudar para outras alternativas de consumo menos onerosas tributariamente, mas menos atrativas. Todos os fatores que afetam o custo social fazem parte de um modelo próprio dos custos de tributação, e afetam a estrutura do sistema tributário ótimo (LIMA; REZENDE, 2019, p. 245).

Nesse sentido, a praticabilidade tributária trata-se de um “fim extrafiscal das normas tributárias” (CUNHA, 2019, p. 211; ÁVILA, 2008, p. 447) um princípio-dever (COSTA, 2007), de aproximação do Direito Tributário com a realidade jurisdicizada, tendo a finalidade de garantir uma boa (eficiente) administração tributária, seja tornando a norma exequível, viável, cômoda, através (ou não) da simplificação e concisão (para melhor compreensão contribuintes e cadência aplicativa pelos Tribunais), evitando-se insegurança jurídica, o que permite a incidência da justiça relacional.

Por seu turno, a isonomia tributária é um princípio fundamental que visa garantir que os contribuintes sejam tratados de maneira igual perante a lei tributária sem “perseguição e favoritismos” (AMARO, 2009, p. 135). Dado que a justiça relacional destaca a reciprocidade na busca pela justiça, é essencial considerar a constitucionalidade e pertinência das justificações de tratamento tributário diferenciado, (já que se veda a justificação arbitrária, cf. ÁVILA, 2008, p. 369), para garantir que a tributação seja justa e equitativa (ÁVILA, 2021).

Em relação ao princípio da capacidade contributiva, o mais importante na determinação da justiça fiscal (CALIENDO, 2008, p. 270), é princípio mais restrito do que a igualdade (ÁVILA, 2008, p. 370), pelo qual os impostos devem ser cobrados de acordo com a capacidade econômica. Sob a ótica da justiça relacional, alinha-se com a ideia de que a tributação deve levar em consideração as diferenças individuais e a reciprocidade entre os cidadãos e o Estado (ANJOS, 2009, p. 21).

Isso significa que os tributos não devem impor, em cada caso concreto, um fardo desproporcional aos contribuintes, mas sim refletir uma distribuição equitativa das obrigações fiscais com base na capacidade (COSTA, 1996), e incidir exclusivamente quando presentes signos presuntivos de riqueza e obstando tributação do mínimo existencial (BALEEIRO, 2006,

p. 276), o que evidencia sua natureza de princípio (ANJOS, 2009, p. 21), e de direito fundamental (TABOADA, 2007, p. 286).

Nessa seara, e como a justiça relacional é emergente na relação institucionalidade-reciprocidade, vislumbra-se distância factual do imperativo constitucional, pois “o nível de capacidade econômica não reflete o nível de esforço fiscal” (Catarino; Soares, 2017), evidente na não-linearidade do Imposto de Renda: “os rendimentos auferidos pela classe média baixa são aqueles mais fortemente tributados.” (CATARINO; SOARES, 2017).

Em um triste cenário que não melhora com o tempo, é possível afirmar que “quanto mais pobre for, mais imposto se paga proporcionalmente a sua renda” (MACHADO; SILVA, 2022) tendo já havido demonstração de que

Pessoas que ganham 320 salários mínimos mensais pagam uma alíquota efetiva de imposto (ou seja, aquela realmente paga após descontos, deduções e isenções) similar à de quem ganha cinco salários mínimos mensais, e quatro vezes menor em comparação com declarantes de rendimentos mensais de 15 a 40 salários mínimos [...]. A progressividade das alíquotas efetivas cresce até a faixa dos 20 a 40 salários mínimos de rendimentos, passando a partir daí a cair vertiginosamente, justamente nos grupos mais ricos do País (GEORGES, 2017, p. 41).

A capacidade contributiva, então, inclusive de um ponto de vista social e racial (dado que, “mantida a tendência dos últimos 20 anos, os negros só terão equiparação salarial com os brancos no Brasil em 2089” – GEORGES, 2017, p. 28). deve ser estudada a fim de identificar elementos de cada caso (instituto jurídico, na maioria das vezes o direito de propriedade) para a justiça de cada caso concreto (TABOADA, 2007, p. 286).

No que se refere ao Imposto de Renda, por exemplo,

é mister afirmar que a falta de atualização da tabela de IRPF – ou sua atualização deficiente – tem como efeito que a cada ano mais contribuintes deixam a faixa de isenção e passam a ser tributados, sem que tenham auferido qualquer melhora em suas condições econômicas, o que revela a ineficiência da tabela progressiva atual (MACHADO; SILVA, 2022).

A propósito, Ives Gandra Martins aponta que o princípio da eficiência deve ser examinado a luz de três aspectos: correta utilização dos tributos; justiça da tributação pela exata detecção dos limites da capacidade contributiva; e justo combate à sonegação (MARTINS, 2006, p. 31). Assim, a “boa administração” em matéria tributária, deva incluir não só a observância da capacidade contributiva como parte de seus elementos, “mas até mesmo a efetiva utilização dos valores arrecadados em montante equânime ao arrecadado, uma proporcionalidade que seria, junto com outros princípios, seu limite material.” (CUNHA, 2019, p. 182)

Como exemplo, pode-se vislumbrar a justiça tributária na revisão da regra do art. 111 do Código Tributário Nacional, pois a minoração estratégica da carga tributária (via isenção) deve beneficiar a instalação e continuação de atividades empresariais (e todos os seus benefícios sociais decorrentes), respeitando-se efetivamente, por exemplo, a capacidade contributiva de sociedades empresárias em início de atividades.

É nesse sentido que Ivan Ozai critica a corrente dogmática denominada *privatista do Direito Tributário*, na confiança absoluta nas categorias do direito privado, mesmo que isso importe afastar qualquer consideração do fenômeno econômico subjacente às atividades de manifestação de riqueza. Ele exemplifica, no ICMS que conceitos como o de ‘não cumulatividade’ (como oposição à tributação em cascata) e de ‘operação relativa à circulação de mercadorias’ (no âmbito de uma cadeia mercantil) só são compreensíveis se se observa o fenômeno em sua existência econômica (OZAI, 2022); e também no ISS:

O curioso caso da locação de bens demonstra a dificuldade imposta ao legislador constitucional pela corrente privatista. Qualquer designação utilizada pelo constituinte fica sujeita a uma interpretação redutiva a categorias do direito privado que impossibilita a tributação do consumo de bens e serviços [...]” de modo amplo, como ocorre em outros sistemas tributários (OZAI, 2022).

Por fim, a justiça relacional pode ser aplicada no contexto do combate à evasão fiscal, considerando as relações entre os contribuintes, o Estado e a sociedade como um todo. Ao enfatizar a reciprocidade e a importância das relações entre os atores envolvidos, é possível buscar soluções fiscais que não apenas atendam às obrigações legais, mas também promovam um ambiente de colaboração e cumprimento voluntário das obrigações tributárias.

#### **4 JUSTIÇA RELACIONAL, POLÍTICA FISCAL E DIÁLOGO INTERINSTITUCIONAL**

De outro lado, no plano das contribuições à política fiscal e diálogo institucional entre Poderes no âmbito da incidência tributária, pode-se identificar que o princípio da fraternidade, que a Justiça Relacional frequentemente enfatiza, tem capacidade de se incorporar na Justiça Tributária, na formulação de políticas fiscais que buscam apoiar aqueles em situações de maior vulnerabilidade econômica, garantindo a prestação de serviços públicos, como saúde, educação e assistência social de qualidade correspondente ao tamanho da carga tributária em geral.

Por fim, na relação entre Poderes, a Justiça Relacional promove uma separação dialógica e fraterna, como parte de sua abordagem. Na Justiça Tributária, considera-se como

as decisões judiciais tributárias são tomadas e como os diferentes ramos do governo interagem na formulação e implementação de políticas fiscais, como exemplo a aplicação da regra da anterioridade em relação ao término abrupto de isenções fiscais de prazo indeterminado (porque constituem verdadeira majoração tributária).

É um corolário da Justiça relacional o incremento de importância acerca do papel do Poder judiciário na interpretação dos atos normativos, e tal não é diferente em relação aos atos normativos tributários exarados pelos Poderes Legislativo e Executivo diante dos princípios constitucionais (gerais e tributários).

Por esse ponto de vista, talvez seja possível pensar que a justiça (não *do* Direito e da Lei, mas *através* do Direito e da Lei), é um desdobramento da socialidade e das interações humanas recíprocas (reciprocidade), a influenciarem a institucionalidade (Direito positivo e práticas judiciais, por exemplo), conforme destacado por Antonio Márquez Prieto (2017, p. 4-5; ANJOS; NASCIMENTO, 2023).

O que não está tão explícito da teoria de Antonio Márquez Prieto é que a institucionalidade, tal qual conceituada por ele, pode ser estruturada como *geral*, a conter uma institucionalidade, diga-se, *abstrata* (atos normativos constitucionais e legais) e a *concreta* (jurisprudência, atos normativos secundários, regulamentares, e práticas institucionais e administrativas).

E tal divisão aclara algumas consequências teóricas de realce. Bem por isso, a institucionalidade não constitui um bloco engessado. Trata-se de um todo dinâmico, tanto pela existência de interações sistêmicas entre partes e todo dos atos normativos (CANARIS, 2002) quanto pela dinâmica hermenêutica de aplicação do Direito. Principalmente nesse último plano, da institucionalidade *concreta*, evidencia-se a importância da relação interinstitucional para implementar a justiça relacional.

De outro lado, há uma “retroalimentação”: se a relação entre Poderes seguir os ditames constitucionais de cooperação e, mesmo, fraternidade, o ramo da institucionalidade (tanto geral como específica) é novamente qualificado (ou *requalificado*) diante dos aprimoramentos de justiça oriundos da socialidade e da própria institucionalidade concreta.

Exemplifica-se: a jurisprudência tributária, quando interpreta sistematicamente a legislação conforme princípios constitucionais (institucionalidade de maneira geral) no sentido de aplicar o conteúdo de justiça relacional (humana, não artificial) no caso concreto gera um produto de institucionalidade jurídica (concreta) que, por sua vez, servirá como parâmetro da

sua própria dinamicidade e será, conseqüentemente, interpretado no futuro para informar a renovação tanto da institucionalidade geral, quanto da institucionalidade concreta.

Nessa seara, há dois problemas: a) se esse desenvolvimento da institucionalidade (através da jurisprudência) há de seguir uma coerência *interna*; b) quando realmente serviriam as decisões como *inputs* de justiça na institucionalidade.

Sub *a*, Rudolph Canaris (2002), com sua teoria sistêmica; Ronald Dworkin (2006), em sua perspectiva da *novel chain*, integridade e coerência; Robert Alexy (2008), com a aplicação *proporcional* e racional dos princípios, e ainda Larenz (2005) diriam que sim: as decisões judiciais devem guardar coerência entre conteúdo decisional e parâmetros legais e constitucionais, sob pena de serem considerados arbitrários: “As decisões judiciais não podem aceitar-se às cegas; *requerem confirmação*, no sentido de verificar se são *compatíveis com outras decisões e princípios jurídicos reconhecidos*, se são ‘materialmente adequadas” (LARENZ, 2005, p. 03).

Porém, Hans Kelsen (2003) e adeptos da dialética ou realismo jurídico, diriam que não – o primeiro, em vista da discricionariedade judicial própria do normativismo semântico; os segundos, pois convivem bem (ao menos em teoria) com eventuais contradições casuísticas, afastando-se da sistematicidade jurídica em prol de um casuísmo – mesmo diante de um alto risco de insegurança jurídica na aplicação do Direito, o que afinal já acontece com o Direito brasileiro, haja vista a *hiperatenção e hiperatividade* do Supremo em tempos de sociedade do cansaço (ANJOS, 2023).

Percebe-se que o Código de Processo Civil brasileiro, no art. 926, teve inspiração na teoria de R. Dworkin, como disserta Fredie Didier sobre o dever de coerência dos Tribunais:

[...] a dimensão externa do dever de coerência reforça o inafastável caráter histórico do desenvolvimento judicial do Direito: o direito dos precedentes forma-se paulatinamente, em uma cadeia histórica de decisões, que vão agregando sentido e dando densidade à norma jurídica geral construída a partir de um caso concreto” (DIDIER, 2017, p. 141).

E assim, a coerência:

[...] impõe o dever de autorreferência, portanto: o dever de dialogar com os precedentes anteriores, até mesmo para superá-los e demonstrar o *distinguishing*. O respeito aos precedentes envolve o ato de segui-los, distingui-los ou revogá-los, jamais ignorá-los (BARBOZA, 2014, p. 235).

Sub *b* (quando realmente serviriam as decisões como *inputs* de justiça na institucionalidade), no Brasil, o complexo de interrelações entre decisões de 1º e 2º grau;



jurisprudência de Tribunais inferiores e superiores, súmulas vinculantes e, enfim, os verdadeiros precedentes caracteriza de *um certo modo* a retroalimentação da institucionalidade: isto é, a retroalimentação depende, *um*, do grau de vinculatividade das decisões judiciais; ou *dois*, de ser invariavelmente aceita na prática judicial, *mesmo* que não constitua precedente obrigatório – como é bastante comum nos Juizados Especiais, seja pela irrecorribilidade de decisões, seja pela limitação de cognição já nas Turmas Recursais.

Por outro lado, se a jurisprudência não refletir sobre demandas de justiça oriundas da socialidade e aplicar soluções na institucionalidade concreta, provavelmente haverá algum “vazio de justiça”, a derivar de algum bloqueio do ciclo da roda d’água. Mais uma vez, quando a roda não está imersa no fluxo da socialidade, ou seja, quando há uma desconexão entre o fenômeno jurídico e a dinâmica das relações humanas (PRIETO, 2017, p. 15), surge um vazio que interrompe o ciclo.

A jurisprudência que aplica regras inconstitucionais (incoerentes, incompatíveis com a Constituição) faz surgir vazios de justiça, pois concretizam um formalismo autorreferente – algo que apenas faz sentido diante de certos pressupostos formais do sistema jurídico, distanciando-se da dinâmica social que, muitas vezes, o sistema foi criado *para* resolver. É nesse sentido de justiça *humana* que se pode interpretar a escrita de Carlos Valder, quando assevera a necessidade que “o Judiciário se compenetre da grave dificuldade do momento presente e não se furte a contribuir para a edificação de um novo paradigma tendo o homem como eixo central das preocupações do Estado.” (NASCIMENTO, 2010, p. 75).

No Direito Tributário há fundamentos específicos para se criar (e aplicar) um verdadeiro Estatuto dos contribuintes. A origem de normas *constitucionais* tributárias transparece justamente esse sentido de proteção da propriedade privada em face de arbitrariedades tributárias do Estado. Além disso, a Constituição de 1988 possui regras específicas de proteção que, mesmo após mais de trinta anos, jurisprudência e até súmulas vinculantes, seguem controvertidas em muitas práticas administrativas.

Por isso, a avaliação da incidência dos princípios da Fraternidade e da Solidariedade (corolários da Justiça relacional) como qualificadoras da Separação dos Poderes no domínio do Direito Tributário pode ser realizada mediante uma análise multidimensional que engloba a interpretação constitucional, a dogmática jurídica e a prática judiciária.

Esta abordagem decorre da compreensão de que tais princípios, embora não explicitamente elencados na Constituição Federal de 1988 como fundamentos do regime

tributário, permeiam o ordenamento jurídico e influenciam a conformação das relações entre os Poderes do Estado, bem como as relações entre o Estado e o contribuinte (FONSECA, 2019).

No âmbito judiciário, a incidência destes princípios pode ser avaliada por meio da análise de decisões que aplicam o princípio da Fraternidade e da Solidariedade para resolver conflitos tributários, especialmente em casos que envolvem capacidade contributiva, isenções fiscais com propósitos sociais, e a interpretação de normas tributárias de forma a promover o bem-estar comum (FONSECA, 2019).

Finalmente, entender a fraternidade como um princípio ético necessário (NUNES; PILATI, 2014) permite argumentar que o direito tributário, em sua essência, deve servir como um instrumento para a promoção e proteção dos direitos humanos. Isso inclui a capacidade de pagar impostos, o acesso a serviços públicos financiados por tributos e a promoção de uma sociedade mais igualitária e fraterna, a par de três Poderes que seguem diretrizes éticas suficientes para que abordem suas responsabilidades em relação à legislação, administração e aplicação do direito tributário de maneira justa e igualitária. Isso se traduziria em leis tributárias que visam à justiça e segurança jurídica, políticas públicas orientadas pela equidade fiscal e interpretações judiciais que priorizam a solidariedade e a fraternidade como valores fundamentais.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A presente pesquisa, ao desvelar os nexos entre Justiça Relacional e Justiça Tributária, ilumina a intrincada relação entre dois domínios que, à primeira vista, poderiam parecer apenas tangencialmente conectados. Revela-se, contudo, que a Justiça Relacional, com suas raízes profundas na teoria dos direitos humanos e na sociologia, oferece uma perspectiva enriquecedora para a interpretação e aplicação do Direito Tributário, visando a promoção de uma sociedade mais equânime e solidária.

Esta análise interdisciplinar demonstrou que os princípios da Fraternidade e da Solidariedade não apenas permeiam o tecido do direito tributário, mas também qualificam a separação dos poderes ao infundir nas práticas legislativas, executivas e judiciais uma orientação voltada para a justiça social e a equidade fiscal. As descobertas sublinham a importância de conceber o sistema tributário e sua aplicação não como um fim em si mesmo, mas como um meio vital para alcançar uma coesão social mais profunda, reconhecendo e atendendo às complexas relações humanas e institucionais que constituem a sociedade.

Ademais, a pesquisa reforça a ideia de que a justiça tributária deve ser entendida de maneira ampla, não se limitando ao aspecto puramente econômico da arrecadação e distribuição de tributos, mas abrangendo também a dimensão ética e relacional que sustenta o tecido social. Nesse sentido, o estudo aponta para a necessidade de políticas tributárias que não apenas busquem eficiência e praticabilidade, mas que também estejam alinhadas com valores de justiça, fraternidade e solidariedade, promovendo uma distribuição mais justa dos recursos e garantindo que todos tenham acesso a serviços públicos de qualidade.

Por fim, o artigo instiga a continuidade da investigação sobre as potencialidades da Justiça Relacional como uma ferramenta analítica para enfrentar os desafios contemporâneos do Direito Tributário. Sugere-se, portanto, que futuras pesquisas explorem ainda mais como este paradigma pode ser aplicado na resolução de questões tributárias complexas, com especial atenção às práticas administrativas e judiciais que buscam conciliar os interesses fiscais do Estado com os direitos fundamentais dos cidadãos. Destarte, abre-se um campo fértil para estudos que visem aprimorar o Sistema Tributário Nacional sob a ótica da Justiça Relacional, contribuindo assim para a construção de uma sociedade mais justa, fraterna e solidária.

## REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. Coleção Teoria e Direito Público. São Paulo: Malheiros, 2008.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ANJOS, Pedro Germano dos. Direito à manutenção no Simples em face de débitos municipais: propostas de interpretação conforme da LC n.º 123/2006. *Revista Tributária e de Finanças Públicas, RTrib*, v. 144, 2020. São Paulo: RT, 2020.

ANJOS, Pedro Germano dos. O direito na sociedade do cansaço: entre e “ativismo narcísico” e o “yes we can judicante”. *Rev Diké (UESC)*, v. 22, n. 22, p. 219-243, 2023. Disponível em: <https://periodicos.uesc.br/index.php/dike/article/view/3713>. Acesso em 18 mai 2023.

ANJOS, Pedro Germano dos. Princípio da capacidade contributiva: novas considerações e aspectos conforme a Teoria dos Princípios. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. Ano 17, v. 87. São Paulo: Revista dos Tribunais, jul-ago 2009.

ANJOS, Pedro Germano; NASCIMENTO, Luis Carlos. Judicialização da saúde e justiça relacional: a mediação estrutural como possibilidade. In: ABREU, Célia B.; *et al* (org.). *Reflexões sobre Direitos Humanos Fundamentais*. Vol. II. Curitiba: Clássica, 2023.

ÁVILA, Humberto B. *Teoria da igualdade tributária*. 6ª ed. Salvador: Malheiros, 2021.

ÁVILA, Humberto B. *Sistema Constitucional Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 16ª ed. Atual. Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. *Precedentes judiciais e segurança jurídica: fundamentos e possibilidades para a jurisdição constitucional brasileira*. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRUNI, L.; GILLI, M. R.; PELLIGRA, V. Reciprocity: Teory and facts. *International Review of Economics*, 2008.

CALIENDO, Paulo. *Três modos de pensar a tributação*. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2008.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito*. Tradução Antônio Menezes Cordeiro. 3ª ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002.

CATARINO, José Ricardo; SOARES, Ricardo Moraes. Desigualdades de Esforço Fiscal no Imposto de Renda das Pessoas Físicas. *Sequência (Florianópolis)*. 2017, n. 76, pp. 37-67. Disponível em: <https://doi.org/10.5007/2177-7055.2017v38n76p37>. Acesso em 19 set 2023.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária: exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

CUNHA, Carlos Renato. *Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica*. Tese [Doutorado]. PPGD UFPR. Orientadora: Betina Treiger Grupenmacher. UFPR: Curitiba, 2019.

DIDIER, Fredie. Sistema Brasileiro de Precedentes Judiciais Obrigatórios e os Deveres Institucionais dos Tribunais: Uniformidade, Estabilidade, Integridade e Coerência da Jurisprudência. *Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro*, nº 64, abr./jun. 2017. Disponível em: [https://www.mprj.mp.br/documents/20184/1255811/Fredie\\_Didier\\_Jr.pdf](https://www.mprj.mp.br/documents/20184/1255811/Fredie_Didier_Jr.pdf). Acesso em 21 mar 2024.

DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. *Revista Direito GV*, [S. l.], v. 10, n. 1, p. 201-220, jan. 2014. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/43565/42282>. Acesso em: 23 jan. 2024.

FONSECA, Reynaldo Soares da. O princípio jurídico da fraternidade no Brasil: em busca de concretização. *Revista dos Estudantes de Direito da Universidade de Brasília*, [S. l.], v. 15, n. 1, 2019. Disponível em: <https://periodicos.unb.br/index.php/redunb/article/view/27948>. Acesso em: 1 mar. 2024.

GEORGES, Rafael. *A distância que nos une – um retrato das desigualdades brasileiras*. São Paulo: Oxfam Brasil, 2017. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/a-distancia-que-nos-une>. Acesso em: 19 jun. 2024.

HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira; SILVA, Filipe Piazzzi Mariano da. O Sistema Tributário como instrumento à disposição do Estado para a promoção da justiça fiscal. *Revista Tributária e de Finanças Públicas – RTrib*, v. 140, ano 27, p. 43-59, 2019. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/122/78>. Acesso em: 19 jun. 2024.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed. Tradução de João Batista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

KIRCHHOF, Paul. *Tributação no estado constitucional*. Trad. Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 4ª edição. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005.

LEITE, Harrison Ferreira; ANJOS, Pedro Germano dos; SOUZA, Isaac Maynard Carvalho Moyses. Contratações públicas no novo marco licitatório (Lei 14.133/2021): flexibilização da anualidade para maior eficiência administrativa? *Revista de Direito Administrativo e Infraestrutura / RDAI*, São Paulo, ano 8, n. 29, p. 161-180, abr./jun. 2024.

LIMA, Emanuel Marcos; REZENDE, Amaury José. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer. *Interações (Campo Grande)*. 2019. Jan/20 (1): pp. 239-55. Disponível em: <https://doi.org/10.20435/inter.v0i0.1609>. Acesso em 20 fev 2024.

LOZANO-ESPITIA, Ignacio; ARIAS-RODRÍGUEZ, Fernando. How do the Tax Burden and the Fiscal Space in Latin America look like? Evidence through Laffer Curves. *Latin American Economic Review*. N.º 1117 (2020). Disponível em <https://www.semanticscholar.org/reader/c41df0e82f0e6445d7f05c174b277e1933f1010e>. Acesso em 25 mar 2024.

MACHADO, André; SILVA, Fabio Pereira da. Defasagem da Tabela de Imposto de Renda Pessoa Física e a capacidade contributiva. *Revista Tributária e de Finanças Públicas – RTrib*, v. 153, ano 30, p. 99-115, 2022. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/563/265>. Acesso em: 19 jun. 2024.

MARTINO, Marco. Giustizia e relazione: una riflessione a partire da Socrate. In: PRIETO, Antonio Márquez (Coord.). *Justicia Relacional y principio de Fraternidad*. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor: 2017.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da Eficiência em Matéria Tributária*. São Paulo: RT, 2006.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. *O Supremo contra o Direito: o caso da contribuição dos inativos*. Ilhéus: Editus UESC, 2010.

NUNES, Francisco P.; PILATI, José Isaac. A fraternidade como princípio ético necessário para uma nova práxis coletiva e emancipatória em direitos humanos. *Revista Eletrônica Do Curso de Direito da UFSM* (2014), n.º 9 (2), pp. 381–401. Disponível em: <https://doi.org/10.5902/1981369415754>. Acesso em 21 mar 2024.

OZAI, Ivan. Crítica à interpretação privatista no pensamento tributário brasileiro. *Revista Direito GV [online]*. 2022, v. 18, n. 3, e2227. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/2317-6172202227>. Acesso em 21 mar 2024.

PAULA, Daniel Giotti de. *A Praticabilidade no Direito Tributário: controle jurídico da complexidade*. Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018.

PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro. Intrínseca, 2014.

PIRES, Manoel. *Carga Tributária no Brasil: 1990-2022*. Observatório de Política Fiscal (FGV). Disponível em <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/series-historicas/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-1990-2022>. Acesso em 19 jun 2024.

PIRES, Manoel. *Carga Tributária no Brasil: 1990-2023*. Observatório de Política Fiscal (FGV). Disponível em <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/series-historicas/carga-tributaria/carga-tributaria-bruta-1990-2023>. Acesso em 19 jun 2024.

PRIETO, Antonio Marquez. *Justicia Relacional: enfoque, línea y método*. In: PRIETO, Antonio Marquez (Coord.). *Justicia Relacional y principio de Fraternidad*. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi, 2017.

PRIETO, Antonio Marquez. La justicia relacional como círculo virtuoso. *Revista de pensamiento anàlisi*, n.º 14, pp. 117-134, 2014. Disponível em: <https://repositori.uji.es/xmlui/handle/10234/105194>. Acesso em: 10 ago 2023.

RODRIGUES, Raphael Silva. *Fundamentos éticos da tributação: em busca de uma Teoria da Justiça em Kant*. Belo Horizonte/São Paulo: D'Plácido, 2021.

SAAVEDRA, Juan Pablo Herrera; OTÁLORA, Juan Camilo Villar; ROBLEDO, Jacobo Campo. Tributación en Colombia: aproximación teórica y empírica de la curva de Laffer. *Revista de Economía Institucional* (2022). 24 (47), 117-143. Disponível em <https://doi.org/10.18601/01245996.v24n47.05>. Acesso em 25 mar 2024.

SOUZA, Vera Chamie Alves de. *Espaço relacional: características espaciais que propiciam interações interpessoais de reciprocidade*. UFPE [Dissertação]. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/25108>. Acessado em: 02 mar 24.

TABOADA, Carlos Palao. *El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos*. Madrid: Colex, 2007.

VELLOSO, Andrei Pitten. A proibição de tributos com efeitos de confisco na Alemanha. *Revista de Doutrina da 4ª Região*, Porto Alegre, n. 35, abril. 2010. Disponível em: [http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao035/andrei\\_velloso.html](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao035/andrei_velloso.html). Acesso em: 25 fev. 2023.