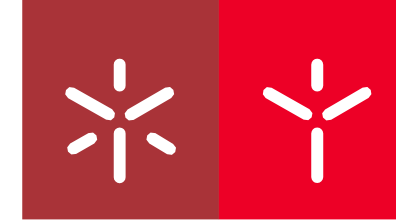


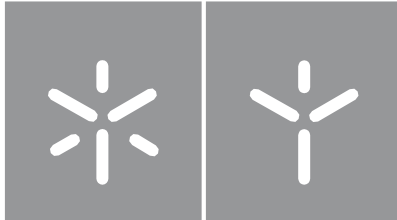


**Instrumentos Concretizadores da
Redistribuição do Rendimento e da
Riqueza nos Ordenamentos Jurídicos
Brasileiro e Português**

Bruno Santos Cardoso

Universidade do Minho
Escola de Direito





Universidade do Minho

Escola de Direito

Bruno Santos Cardoso

**Instrumentos Concretizadores da
Redistribuição do Rendimento e da
Riqueza nos Ordenamentos Jurídicos
Brasileiro e Português**

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Direito Tributário

Trabalho efetuado sob a orientação do
Professor Doutor Hugo Flores da Silva

DIREITOS DE AUTOR E CONDIÇÕES DE UTILIZAÇÃO DO TRABALHO POR TERCEIROS

Este é um trabalho académico que pode ser utilizado por terceiros desde que respeitadas as regras e boas práticas internacionalmente aceites, no que concerne aos direitos de autor e direitos conexos.

Assim, o presente trabalho pode ser utilizado nos termos previstos na licença abaixo indicada.

Caso o utilizador necessite de permissão para poder fazer um uso do trabalho em condições não previstas no licenciamento indicado, deverá contactar o autor, através do RepositóriUM da Universidade do Minho.

Licença concedida aos utilizadores deste trabalho



Atribuição

CC BY

<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>

AGRADECIMENTOS

A minha mãe, Mara, pelo exemplo de ser humano, por todo o cuidado, carinho e atenção. Sou profundamente grato pela forma como me criou, pelos valores que me foram passados e por todo o esforço para me dar a melhor criação possível, com muito afeto e dedicação. Agradeço ainda pelos conselhos e pelas palavras de amor, que nunca me faltaram.

Ao meu pai, Nilton, meu maior exemplo, por todo o suporte, investimento, motivação e incentivo durante toda a minha vida académica. Agradeço por tudo o que você representa, sendo o maior propulsor para que eu busque sempre a evolução pessoal e profissional.

Ao meu amor, Mariana, por nunca medir esforços para cuidar de mim, por todo o amor, carinho e suporte. Agradeço por ser um exemplo para mim e por caminhar ao meu lado sempre, enfrentando todas as dificuldades da vida, me fortalecendo e encorajando. Te amarei para sempre.

À minha irmã, Hannah, por todo o amor, carinho e atenção, e por estar sempre disposta a me ajudar e a me apoiar, tanto na minha presença quanto na minha ausência. Aos meus irmãos, Matheus e Ícaro, colegas de profissão, que exerceram um papel relevante na minha formação e na minha trajetória.

Às minhas tias, Soeli e Nair, por terem contribuído de forma fundamental na minha criação e educação, exercendo o papel de verdadeiras mães na minha vida. Obrigado por tudo!

Ao meu orientador, Professor Doutor Hugo Flores, pela didática em transmitir seus conhecimentos e por ser sempre muito solícito quando o procurei, não medindo esforços para proceder com as devidas correções no meu trabalho. Serei sempre grato!

Aos meus amigos, em especial àqueles que sempre estiveram ao meu lado, dispostos a me ajudar, reforçando minha vontade de adquirir mais conhecimento e incentivando a conquistar os meus sonhos.

DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE

Declaro ter atuado com integridade na elaboração do presente trabalho académico e confirmo que não recorri à prática de plágio nem a qualquer forma de utilização indevida ou falsificação de informações ou resultados em nenhuma das etapas conducente à sua elaboração.

Mais declaro que conheço e que respeitei o Código de Conduta Ética da Universidade do Minho.

Instrumentos Concretizadores da Redistribuição do Rendimento e da Riqueza nos Ordenamentos Jurídicos Brasileiro e Português

RESUMO

Este trabalho examina o papel dos instrumentos típicos de Direito Tributário como ferramentas de redistribuição de rendimento e riqueza nos sistemas jurídicos do Brasil e de Portugal. A pesquisa parte de uma análise dos princípios fundamentais de tributação, como a capacidade contributiva, a isonomia, a progressividade e a justiça social, para avaliar como esses valores são aplicados nos respectivos ordenamentos jurídicos. Aborda-se o enquadramento constitucional de ambos os países, que estabelece a promoção de uma sociedade mais justa e igualitária por meio da tributação, considerando-se que o Estado social exige mecanismos fiscais que garantam recursos para o financiamento de políticas públicas e o combate às desigualdades socioeconómicas.

A tributação sobre o rendimento, aplicada progressivamente, revela-se essencial para exigir maior contribuição dos indivíduos com maior capacidade económica. Já a tributação sobre o património, com foco especial no sistema português para o cálculo do Imposto Municipal sobre Imóveis e na existência do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI), visa onerar patrimónios elevados. Ademais, a tributação sobre o consumo, por sua vez, é reconhecida pelo seu carácter regressivo, o que exige a aplicação do princípio da seletividade para atenuar os seus impactos sobre a população de menor rendimento.

O trabalho também explora propostas e debates sobre novos instrumentos tributários, como a taxação de dividendos e de fundos exclusivos, que representam esforços recentes no Brasil para reduzir a concentração de riqueza. A análise mostra que a adoção de uma tributação pode contribuir para a justiça fiscal e para uma sociedade mais equitativa.

Através do Direito comparado, a dissertação observa que, apesar das semelhanças estruturais, os sistemas tributários brasileiro e português possuem diferenças práticas, em parte devido a contextos políticos e económicos distintos. Conclui-se que os instrumentos tributários, se aplicados com coerência e eficácia, são essenciais para promover o Estado social e promover uma redistribuição de recursos que favoreça a igualdade de oportunidades, contribuindo para o desenvolvimento de um sistema fiscal justo e sustentável.

Palavras-chave: Redistribuição de Renda; Redistribuição de Riqueza; Tributação sobre o consumo; Tributação sobre a Renda; Tributação sobre o Património.

Implementing Instruments for the Redistribution of Income and Wealth in the Brazilian and Portuguese Legal Systems

ABSTRACT

This work examines the role of typical tax law instruments as tools for redistributing income and wealth in the legal systems of Brazil and Portugal. The research begins with an analysis of the fundamental principles of taxation, such as the ability to pay, equality, progressivity and social justice, to assess how these values are applied in their respective legal systems. The article addresses the constitutional framework of both countries, which establishes the promotion of a more just and egalitarian society through taxation, considering that the welfare state requires fiscal mechanisms that guarantee resources for financing public policies and combating socioeconomic inequalities.

Income taxation, applied progressively, proves essential to demand greater contributions from individuals with greater economic capacity. Asset taxation, with a special focus on the Portuguese system for calculating the Municipal Property Tax and the existence of the Additional Municipal Property Tax (AIMI), aims to burden large assets. Furthermore, consumption taxation, in turn, is recognized for its regressive nature, which requires the application of the principle of selectivity to mitigate its impacts on the lower-income population.

The work also explores proposals and debates on new tax instruments, such as the taxation of dividends and exclusive funds, which represent recent efforts in Brazil to reduce the concentration of wealth. The analysis shows that the adoption of progressive taxation can contribute to tax justice and a more equitable society.

Through comparative law, the dissertation observes that, despite structural similarities, the Brazilian and Portuguese tax systems have practical differences, partly due to distinct political and economic contexts. It is concluded that tax instruments, if applied coherently and effectively, are essential to promote the social state and promote a redistribution of resources that favors equal opportunities, contributing to the development of a fair and sustainable tax system.

Keywords:: Income Redistribution; Redistribution of Wealth; Taxation on consumption; Income Taxation; Taxation on Assets.

ÍNDICE

DIREITOS DE AUTOR E CONDIÇÕES DE UTILIZAÇÃO DO TRABALHO POR TERCEIROS	ii
AGRADECIMENTOS	iii
DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE.....	iv
RESUMO	v
ABSTRACT	vi
LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS.....	ix
LISTA DE TABELAS	x
LISTA DE FIGURAS	xi
INTRODUÇÃO.....	12
PARTE I – A UTILIZAÇÃO DO SISTEMA FISCAL COM FINALIDADES REDISTRIBUTIVAS:	
FUNDAMENTO E LIMITES	17
Capítulo 1 - Fundamento das Finalidades Redistributivas do Sistema Fiscal	17
1. Os Objetivos Constitucionalmente Estabelecidos por Brasil e Portugal.....	18
2. Direito Constitucional Económico e sua Importância no Contexto do Estado Intervencionista	20
3. Mínimo Existencial e Justiça Distributiva	24
4. Eficácia dos Direitos Fundamentais.....	25
5. Dimensões Principiológicas Prevalentes.....	26
5.1 Princípios da Ordem Económica Brasileira	27
5.2 Princípios da Ordem Social Brasileira	29
5.3 Princípios de Direito Fiscal.....	30
5.3.1 Isonomia/Igualdade tributária.....	30
5.3.2 Capacidade contributiva	31
5.3.3 Equivalência	32
5.3.4 Estado Social.....	33
5.3.5 Legalidade Tributária	34
5.3.6 Vedação ao confisco.....	35
5.3.7 Coerência Sistemática (Sérgio Vasques).....	37
Capítulo 2 - Os Desafios e Limites da Redistribuição de Renda e da Riqueza Através do Sistema Fiscal	37
6. Orçamento Público e o Sistema Tributário Nacional.....	38
7. A Tese da Sobrecarga e a Crise de Governabilidade Frente à Arrecadação Através de Tributos	41
8. Equilíbrio Fiscal e Reserva do Possível.....	46
9. O Dever de Observância à Neutralidade Fiscal.....	49
PARTE II – OS INSTRUMENTOS TRIBUTÁRIOS COMO MECANISMOS DE REDISTRIBUIÇÃO DO RENDIMENTO E DA RIQUEZA	50
Capítulo 1 – Enquadramento e Caracterização dos Instrumentos de Redistribuição Típicos de Direito Tributário: Análise dos Ordenamentos Jurídicos Brasileiro e Português	51
1. Tributação Progressiva sobre o Rendimento.....	52
1.1 Progressividade do Imposto	53
1.2 Nível de Tributação Frente ao Rendimento Coletável: Escalões e Taxas	54
1.3 Taxa Adicional de Solidariedade sobre Rendimentos Elevados.....	56
1.4 Mecanismos de Dedução para a Promoção da Justiça Social.....	57

1.4.1	As Deduções à Coleta em Portugal	58
1.4.2	As Deduções no Âmbito do Imposto sobre o Rendimento no Brasil	58
1.5	Implicações da Progressividade na Tributação Conjunta e Separada:.....	60
1.6	Progressividade frente à igualdade tributária	62
1.7	Progressividade e Capacidade Contributiva no Âmbito do Desestímulo à Propriedades Improdutivas	62
1.8	A Progressividade do Imposto de Renda em Face da Vedação da Tributação com Efeito de Confisco	63
2.	A Tributação sobre o Consumo e a Justiça Social.....	66
2.1	O Impacto da Tributação sobre o Consumo nas Classes de Rendimento Inferiores	67
2.2	A Repercussão Tributária no Âmbito dos Impostos Indirectos.....	68
2.3	Tributação sobre Bens Essenciais e sobre os Bens de Luxo em face do Princípio da Seletividade.....	68
2.4	O Problema da Inobservância do Princípio da Igualdade no Âmbito da Fiscalidade Indirecta	70
3.	Tributação do Património e da Riqueza sob a Ótica da Capacidade Contributiva	71
3.1	O Regime de Determinação do Valor Patrimonial Tributário à Luz da Capacidade Contributiva na Tributação sobre Prédios Urbanos	72
3.2	O Regime das Isenções no IMI Relativos aos Prédios de Reduzido Valor Patrimonial	76
3.3	A Progressividade do Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis.....	77
3.4	Isenção pela Aquisição de Prédios Destinados Exclusivamente a Habitação Própria	79
3.5	Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI) em Portugal:.....	79
3.6	Impostos sobre Heranças e Doações e a Capacidade Contributiva	80
3.7	Imposto sobre Veículos Automotores e a Capacidade Contributiva	82
Capítulo 2 – Novas Perspectivas na Tributação: Instrumentos de Redistribuição do Rendimento e da Riqueza em Debate		84
4.	A Tabela Progressiva do Imposto de Renda no Brasil: Novos Escalões	84
5.	Tributação Sobre Lucros e Dividendos no Brasil.....	86
6.	Instituto do <i>Cashback</i> a ser Introduzido pela Reforma Tributária Brasileira	87
7.	Tributação sobre Fundos Exclusivos	89
8.	O Imposto Sobre Grandes Fortunas	90
CONSIDERAÇÕES FINAIS		92

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

AIMI – Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis

CF – Constituição Federal

CIMI – Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

CIRS – Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIUC - Código do Imposto Único de Circulação

CRF – Constituição da República Federativa

CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil

CRP – Constituição da República Portuguesa

CTN – Código Tributário Nacional

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IR – Imposto de Renda

IRPF – Imposto Sobre a Renda das Pessoas Físicas

IRS – Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

ITCMD – Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação

IUC - Imposto Único de Circulação

IVA – Imposto sobre Valor Acrescentado (ou agregado conforme âmbito brasileiro)

LGT – Lei Geral Tributária

PLP – Projeto de Lei Complementar

VPT – Valor Patrimonial Tributário

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Taxas gerais do IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

Tabela 2: Tabelas de Incidência e Deduções para Cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF) em 2024

Tabela 3: As Taxas do IMT

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Curva de Laffer

Figura 2: Receita Tributária por Base de Incidência (2007-2022)

Figura 3: Incidência da Tributação Indireta e Direta na Renda Total por Faixa de Renda Familiar Per Capita (2017-2018)

Figura 4: Alíquotas efetivas do IRPF sobre cada faixa de renda total (2008)

INTRODUÇÃO

O Brasil é um dos países com maior índice de desigualdade no mundo, figurando como um dos recordistas em concentração de renda. Neste cenário, o Poder Público brasileiro tem a difícil tarefa de promover o Estado de bem-estar-social, ou seja, aquele Estado assistencial que garante padrões mínimos de educação, saúde, habitação, renda e seguridade social a todos os cidadãos¹. Para isso, faz-se necessário haver um sistema tributário apto a arrecadar recursos suficientes para custear políticas públicas, ao mesmo tempo que seja razoável e compatível com os princípios constitucionais tributários.

Neste diapasão, Nabais² trata do princípio do Estado social, afirmando o autor ser uma tarefa fundamental do Estado a realização da democracia económica, social e cultural. Assim, orienta a tributação ou uma maior tributação baseado na progressividade dos impostos, a tributação do capital, bem como, no sentido da não tributação ou da sua limitação, com fundamento no mínimo existencial, não tributando prestações sociais e rendimentos monetários ou imputados afectos pelos contribuintes à satisfação das suas necessidades existenciais.

Segundo Filipe Fernandes³, a progressividade deve projetar-se sobre a globalidade dos instrumentos fiscais disponíveis ao nível da tributação. O autor ensina que se pode aferir se, em termos efetivos, um imposto como o Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS) cumpre ou não uma dimensão progressiva quando se tributa mais gravosamente os rendimentos mais elevados e menos gravosamente os rendimentos menos elevados.

Frente às desigualdades sociais, o Estado, pautado numa atuação positiva, deve promover as políticas públicas necessárias para fazer cumprir os ditames constitucionais, num país que figura como quinto maior do mundo em extensão territorial.⁴

É certo, portanto, que o custo para que o Estado atinja tais fins é alto, e que, a sua principal fonte de recursos financeiros é a arrecadação de tributos. Todavia, a população brasileira, ao passo que necessita da atuação estatal para garantir direitos fundamentais, muito reclama da carga tributária brasileira, por considerar demasiadamente alta. Entretanto, tal tema precisa ser compreendido de uma forma mais detalhada, para então partirmos para o debate acerca de soluções adequadas para a presente controvérsia. Ocorre que a carga tributária brasileira não está entre as mais altas do mundo, o

¹ NOVO, Benigno. JUSBRASIL. Estado Social. Disponível em: <https://benignonovonovo.jusbrasil.com.br/artigos/729515844/estado-social>. Acesso em: 27 out. 2023.

² NABAIS, José Casalta. Direito Fiscal. – 5ª ed. – Coimbra: Almedina, 2009, p. 161. ISBN 978-972-40-3800-1

³ FERNANDES, Filipe de Vasconcelos. Direito Fiscal Constitucional – Introdução e Princípios Fundamentais. Lisboa: AAFDL Editora. 2020, p. 177. ISBN 978-972-629-553-2.

⁴ IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Comissão Nacional de Classificação. Disponível em: <https://cnae.ibge.gov.br/en/component/content/article/97-7a12/7a12-voce-sabia/curiosidades/1629-o-tamanho-do-brasil.html>. Acesso em: 27 out. 2023.

problema é a forma como ela é aplicada, pois estamos diante de um sistema em que aqueles menos favorecidos economicamente pagam proporcionalmente mais, estando a tributação mais concentrada sobre consumo do que sobre renda e propriedade privada⁵.

A presente discussão revela-se de extrema relevância, principalmente por trazer à baila uma questão que muito se debate entre os brasileiros, que é a carga tributária no Brasil, e o (des)cumprimento dos preceitos básicos trazidos na Constituição Federal de 1988, por parte do Estado. A Constituição Federal, no artigo 7.º, IV, traz a ideia de “mínimo existencial”, que seria o conjunto de bens e utilidades básicas imprescindíveis para uma vida com dignidade, tais como a saúde, a moradia e a educação fundamental⁶.

Para isto, é necessário que o Poder Público disponha de recursos financeiros suficientes para custear as políticas públicas e proporcionar as prestações inerentes ao Estado Social. Portando, a arrecadação pública mostra-se relevante, principalmente porque o Estado deve buscar manter o equilíbrio das contas públicas, adotando uma política fiscal responsável.

Neste sentido, como bem define Emerson Gomes⁷, o gasto público não é um ato isolado de desembolso de recursos. Trata-se de um amplo procedimento voltado à satisfação das necessidades públicas. As políticas e programas públicos revelam-se como instrumentos de racionalização do gasto público, com o fim de atender as necessidades públicas.

Segundo Manuel Pereira⁸, “O Estado desenvolve uma actividade financeira caracterizada pela realização das despesas derivadas da satisfação das necessidades colectivas e pela arrecadação das receitas para a cobertura dessas despesas”. O autor acrescenta que tais necessidades colectivas variam ao longo do tempo, sendo dependentes de uma decisão política.

Neste contexto, surge a importância da instituição de tributos, sendo estes a principal fonte de receita pública. Contudo, observa-se no âmbito tributário a existência de tributos dotados de regressividade, onerando proporcionalmente mais os mais pobres. Deve-se, assim, preferir a predominância da progressividade. Alinhado a isto, Pacheco⁹ afirma que a política fiscal também visa a distribuição de riqueza e a redução das desigualdades, por meio da aplicação de impostos progressivos, os quais pretendem redistribuir ou repartir sacrifícios ou recursos.

⁵ YOUNG, Victor Augusto Ferraz. UNICAMP. O Brasil Tem a Maior Carga Tributária do Mundo?. Disponível em: <https://www.blogs.unicamp.br/sobreeconomia/2022/05/02/o-brasil-tem-a-maior-carga-tributaria-do-mundo/>. Acesso em: 27 out. 2023.

⁶ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil De 1988. Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 29 out. 2023.

⁷ GOMES, Emerson Cesar da Silva. O Direito dos Gastos Públicos no Brasil. São Paulo: Almedina, 2015. ISBN 978-85-8193-017-3. P. 81.

⁸ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. Fiscalidade. – 4ª ed. Coimbra: Almedina, 2013. ISBN 978-972-40-4683-9. P. 123.

⁹ MARTINS, Guilherme D'Oliveira; PACHECO, Ana Sofia Assis. Aspectos Económicos e Sociais da Extrafiscalidade. In PIREs, Manuel (org) – Da Extrafiscalidade. - 1ª ed. – Lisboa: Ensaios. Universidade Lusíada Editora, 2011. ISBN 978-989-640-098-9. P. 61.

Portanto, a presente pesquisa gira em torno da problemática que surge aqui, evidenciando neste momento a necessidade de se buscar alternativas para permitir uma suficiente arrecadação, contudo, sem perder de vista o princípio da capacidade contributiva.

Desta forma, verifica-se as diferenças posturas adotadas entre Brasil e Portugal, em que no Brasil as alíquotas dos impostos sobre o rendimento são bem menores do que as portuguesas. Por outro lado, o Brasil possui uma alta carga tributária sobre o consumo, somado a um sistema complexo que encarece mais ainda os produtos e serviços no país.

O assunto da regressividade do sistema fiscal brasileiro vem se intensificando, ganhando espaço nos debates políticos, sendo inclusive pauta importante no presente cenário de propostas de reforma tributária que tramitam no Congresso Nacional brasileiro.

Posto isto, considerando a notória necessidade de se realizar mudanças no sistema tributário brasileiro, percebe-se que há aspectos do Direito português que podem apresentar ideias a serem introduzidas no ordenamento pátrio. Entre eles, está o Adicional ao IMI, como uma forma de tributar fortunas imobiliárias, correspondendo a uma fonte de receita pública que onera apenas os mais ricos, incluindo em seu campo de incidência apenas sujeitos com elevada capacidade contributiva.

Por fim, percebe-se que a tributação no Brasil não tem sido suficientemente pautada no princípio da capacidade contributiva. Por consequência, há uma tendência à perpetuação da desigualdade social, em prejuízo à redistribuição de renda, bem como há um prejuízo para toda a população na medida que compromete o poder de compra da população, trazendo prejuízo à própria economia brasileira.

METODOLOGIA

A pesquisa a ser realizada será bibliográfica, conforme ensinamentos de Antônio Gil¹⁰, baseando-se em material já elaborado, especialmente livros e artigos científicos. Serão utilizados livros de Direito, artigos científicos, sem prejuízo, de forma não predominante, de dados oficiais, bem como os fornecidos por institutos de pesquisas e jornais.

Como define Joaquim Severino¹¹, técnicas referem-se aos procedimentos operacionais que servem de mediação prática para a realização das pesquisas, acrescentando ainda que devem ser compatíveis com os métodos adotados e com os paradigmas epistemológicos adotados.

A pesquisa será basicamente indutiva, isto é, as ideias e entendimentos serão a partir de padrões encontrados nos dados. Para isto adentrar-se-á na investigação da aplicação dos institutos abordados em diferentes países ou contextos históricos.

Em seguida, para fins de investigação sobre o tema abordado, busca-se aqui os recursos oferecidos pela interdisciplinariedade, utilizando métodos, desde o comparativo, história do Direito, Antropologia, Sociologia e análise econômica do Direito.

Com relação ao direito comparado, o foco é principalmente entre o Direito brasileiro e o português, com o objetivo de encontrar inspiração para o debate de soluções para o problema em causa. Almeja-se aqui, através da comparação, apontar evoluções legislativas no ordenamento jurídico português, que possa acrescentar no sistema jurídico brasileiro para a resolução de problemas que existem, mas que ainda não foram captados pelo legislador brasileiro.

Posto isto, será feito o uso do direito comparado em sua dupla vertente: macrocomparação e microcomparação. Assim, pela vertente da macrocomparação, compara-se diferentes famílias de direito como o financeiro, tributário, administrativo, constitucional, bem como comparando os diferentes sistemas jurídicos, em causa especialmente os sistemas do Brasil e Portugal. Com relação a vertente da microcomparação, será feita a verificação e contraposição entre institutos, mormente o da tributação sobre renda e patrimônio em face da tributação sobre consumo.

Objetiva-se aqui a utilização da presente pesquisa como ciência para a construção e contínua melhoria do ordenamento jurídico brasileiro. Inspirar interpretações por estudos comparativos. Esta comparação servirá de melhor conhecimento sobre o próprio sistema jurídico brasileiro, o qual é muito influenciado pelo Direito Português.

¹⁰ Gil, Antônio Carlos, 1946- Como elaborar projetos de pesquisa. - 4. ed. - São Paulo: Atlas, 2002 Bibliografia. ISBN 85-224-3169-8.

¹¹ Severino, Antônio Joaquim, 1941- . Metodologia do trabalho científico [livro eletrônico] / Antônio Joaquim Severino. – 1. ed. – São Paulo: Cortez, 2013.; e-PUB. Bibliografia ISBN 978-85-249-2081-3.

Será ainda observado o ramo da História do Direito, utilizando da contextualização histórica para a compreensão do contexto normativo, a saber o surgimento do imposto sobre grandes fortunas em outros países, bem como o surgimento do AIMI em Portugal.

Utiliza-se ainda o recurso da Análise Econômica do Direito, especificamente, a influência da tributação na economia, os impactos da tributação do consumo, bem como da eventual alta da tributação em renda e patrimônio, e seus potenciais efeitos negativos, como o caso da fuga de capital. Neste contexto, será de extrema relevância analisar o tema à luz da Curva de Laffer.

Por fim, e não menos importante, faz-se presente as ciências da antropologia e sociologia, verificando a importância do Direito para regular a vida em sociedade. Especialmente o Direito Tributário como mecanismo de transformar a coletividade, redistribuir renda, promover igualdade, fornecer condições financeiras para a consecução de políticas públicas, bem como a prestação de necessidades básicas.

Portanto, trata-se de uma pesquisa bibliográfica, exploratória, buscando construir hipóteses no contexto do problema apresentado, utilizando-se de obras disponíveis nas bibliotecas, em especial da Universidade do Minho, além de artigos, dissertações e teses a disposição.

PARTE I – A UTILIZAÇÃO DO SISTEMA FISCAL COM FINALIDADES REDISTRIBUTIVAS: FUNDAMENTO E LIMITES

Capítulo 1 - Fundamento das Finalidades Redistributivas do Sistema Fiscal

As políticas públicas redistributivas consistem em estratégias por meio das quais o governo, com o objetivo de atender grupos sociais menos favorecidos, buscam reduzir as desigualdades econômicas e sociais. Para isso, promove-se a transferência de recursos do orçamento de todos, direcionando-os ou repartindo-os para uma parcela da sociedade. O sistema fiscal pode realizar essa tarefa, e a utilização de soluções que introduzem progressividade no sistema tributário constitui um exemplo de meio para atingir esse fim¹². As finalidades redistributivas estão atreladas à ideia de reduzir as desigualdades sociais presentes na sociedade. Os sistemas fiscais brasileiro e português devem observar os preceitos das suas constituições, que estabelecem os objetivos de redução de desigualdades¹³, e favorecimento do bem-estar e da qualidade de vida dos povos respectivos¹⁴.

Nesse contexto, conveniente se faz abordar o modelo de estado do Estado de bem-estar social (do inglês, Welfare State), o qual surgiu no contexto da crise de 1929. Naquele contexto, verificou-se a superação do estado liberal, por ficar evidente a necessidade de um Estado de prestação positiva. Nele, o Estado é quem se responsabiliza pela política econômica, cabendo a ele as funções de proteção social dos indivíduos – educação, saúde e seguridade social. A concepção de estado social supera as limitações da visão do estado liberal. Dessa forma, o estado social visa garantir as liberdades individuais e, considerando necessário intervir para que o conjunto da população tenha acesso a uma série de serviços sociais, principalmente aqueles relacionados à educação, saúde e habitação. O Estado deve organizar suas instituições de modo que haja coesão social e igualdade de oportunidades^{15, 16}.

O Estado de bem-estar social, cuja criação é creditada ao diplomata alemão Otto von Bismarck, se caracteriza pela intervenção do Estado na vida social e econômica, em que o governo assume um papel de agente assistencial¹⁷. Por consequência, o Estado intervém na economia para garantir oportunidades iguais para todos os cidadãos através da distribuição de renda e a prestação de serviços

¹² SANTOS, Mariana Dutra dos. Você sabe o que são políticas públicas redistributivas? Entenda tudo sobre elas! Disponível em: <https://www.todamateria.com.br/estado-de-bem-estar-social/>. Acesso em: 13 set. 2024.

¹³ Constituição da República Federativa do Brasil [CF/88], art. 3.º, III.

¹⁴ Constituição da República Portuguesa [CRP], art. 9.º, d).

¹⁵ NOVO, Benigno Núñez. Estado Social. Jusbrasil, 2019. Disponível em: <https://benignonovonovo.jusbrasil.com.br/artigos/729515844/estado-social>. Acesso em: 28 de out. 2023.

¹⁷ Capital Now. Welfare State: O Que é e Quais suas Características? Brasil, 2020. Disponível em: <https://capitalresearch.com.br/blog/welfare-state>. Acesso em: 19 set. 2024.

públicos como saúde e educação. Esse modelo de gestão pública foi adotado na Noruega, Dinamarca e Suécia, entre outros, sendo visto como uma forma de combate às desigualdades sociais, na medida que promove o acesso dos serviços públicos a toda população¹⁸.

1. Os Objetivos Constitucionalmente Estabelecidos por Brasil e Portugal

O Direito português ofereceu seu contributo ao mundo e irradiou sua influência em diversos países, principalmente aqueles pertencentes a Comunidade dos Países de Língua Portuguesa. No Brasil não foi diferente, colhendo a inspiração não só da legislação portuguesa, mas também da doutrina. Neste sentido, destaca-se aqui a grande influência do jurista José Gomes Canotilho.

O autor aludido inspirou a Constituição brasileira de 1988, trazendo suas ideias que foram incorporadas ao diploma constitucional. Assim sendo, percebe-se uma grande semelhança entre os textos da Constituição brasileira de 1988 e o da Constituição portuguesa de 1976, especialmente àqueles dispositivos relacionados aos objetivos fundamentais, ou princípios fundamentais (termo adotado pela Constituição de Portugal).

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 3.^o¹⁹, prevê, como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, entre outros, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, bem como o objetivo de erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, além de promover o bem de todos sem discriminação.

A Constituição da República Portuguesa de 1976, por seu turno, traz em seu preâmbulo o objetivo de construir um país mais livre, mais justo e mais fraterno. Em seguida, o texto constitucional português traz diversos outros dispositivos que visam estabelecer a garantia de direitos fundamentais, bem como a promoção do bem-estar, qualidade de vida e igualdade real.

Neste contexto, ao analisar a Constituição brasileira, com relação aos objetivos fundamentais, Alexandre de Moraes²⁰ ensina que o rol de objetivos previsto no artigo 3.^o não é taxativo, mas apenas prevê algumas finalidades primordiais a serem perseguidas pela República Federativa do Brasil. O autor acrescenta ainda que os poderes públicos devem buscar os meios e instrumentos para promover a igualdade real e efetiva, e não apenas a igualdade material. Percebe-se aqui uma semelhança com o que

¹⁸BEZERRA, Juliana. Estado de Bem-Estar Social. Toda Matéria. Rio de Janeiro. Disponível em: <https://www.todamateria.com.br/estado-de-bem-estar-social/>. Acesso em: 28 out. 2023.

¹⁹ Cfr. artigo 3.^o da CF/88: "Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - Garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação."

²⁰MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional, 31. ed., São Paulo: Atlas, 2015, p. 21. ISBN 978-85-224-9855-0.

prevê a Constituição portuguesa em seu artigo 9.º, d), sobre as tarefas fundamentais do Estado, especificamente a de promover a igualdade real entre os portugueses.

Por fim, cabe destacar o disposto no artigo 109.º da Constituição da República Portuguesa²¹, bem como o artigo 5.º, 1 da Lei Geral Tributária²², que versam sobre os objetivos e finalidades do sistema fiscal e da tributação, respectivamente, que incluem não só a satisfação das necessidades financeiras do Estado, mas também a repartição justa dos rendimentos e riquezas, bem como a promoção da justiça social, igualdade de oportunidades e correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento. O número 2 da LGT²³ prevê ainda os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material, os quais a tributação deve observância.

Contudo, apesar desses objetivos estarem presentes na lei de maior hierarquia dos ordenamentos jurídicos brasileiro e português, isso não garante a concretização. Neste cenário, Silva Neto²⁴ define a “cultura constitucional” como os comportamentos e condutas direcionadas a preservação da “vontade da constituição”, efetivação dos princípios e regras constitucionais o máximo possível e a disseminação do conhecimento a respeito do texto constitucional. Nesta lógica, o autor aborda o fenômeno do “constitucionalismo tardio”, que se refere a ausência da cultura constitucional retromencionada nos Estados pós-modernos, estes organizados formalmente por meio de uma constituição, conduzindo à ineficácia social dos textos constitucionais. O autor afirma que a Constituição não triunfou no Brasil.

Com efeito, Canotilho²⁵ entende que a Constituição deve ser entendida como uma norma fundamental com caráter vinculante, que não apenas regula a organização do Estado, mas também impõe obrigações a todos os seus órgãos e cidadãos. Assim, a força normativa da Constituição assegura que os princípios e direitos consagrados no seu texto sejam efetivamente respeitados e implementados, orientando a ação dos poderes públicos e promovendo a justiça social.

Silva Neto²⁶ classifica a Constituição brasileira como unitextual, dirigente, compromissória, ideológico-programática, formal, popular, rígida e super-rígida, escrita, eclética e analítica. Assim, dentre outras características não pertinentes nesse momento, trata-se de um texto que, além de temas de

²¹Cfr. Artigo 103.º, 1. da CRP “O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. “. Assembleia da República, “Constituição da República Portuguesa”, disponível em <https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>. Acesso em 02 out. 2024.

²²Cfr. Artigo 5.º, 1 da LGT: “A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.”.

²³Cfr. Artigo 5.º, 2 da LGT “A tributação respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material.”.

²⁴SILVA NETO, Manoel Jorge e. O Constitucionalismo Brasileiro Tardio. Brasília: ESMPU, 2016, pp. 18-23. ISBN 978-85-88652-92-7

²⁵CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição, 7. ed., Coimbra: Almedina, 2017. ISBN 978-9724021065.

²⁶SILVA NETO, Manoel Jorge e. Curso de Direito Constitucional. 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 87-93. ISBN 978-85-02-19801-2

dispositivos com núcleo materialmente constitucional, traz temas além, ou seja, que não estão vinculados à organização do Estado e aos direitos e garantias fundamentais.

Canotilho²⁷, com relação a Constituição portuguesa de 1976, define como unitextual, programática ou dirigente e compromissória. Isso se dá pois, além de outras definições e especialmente com relação ao que cumpre aqui saber, é uma Constituição que insere numerosas normas-tarefa e normas-fim, que estabelecem programas de ação e de diretrizes de atuação dirigidas ao Estado.

2. Direito Constitucional Económico e sua Importância no Contexto do Estado Intervencionista

Com a substituição do Estado liberal do século passado, pelo Estado intervencionista, o imposto deixou de ser conceituado como exclusivamente destinado a cobrir as necessidades financeiras do Estado. Nesta lógica, Silva Neto²⁸ afirma que o Direito económico elevou sua importância a partir do momento em que o Estado passou a se ocupar do cumprimento de obrigações comissivas referentes à saúde, assistência e previdência social, educação, amparo à família e aos idosos, sendo todas essas garantias que estão incorporadas na Constituição brasileira de 1988 no âmbito da Ordem Social. Tem-se aqui a materialização da função administrativa prestacional.

No presente contexto, torna-se relevante abordar a compreensão de Ha-Joon Chang²⁹, em sua obra "Chutando a Escada: A Estratégia do Desenvolvimento em Perspectiva Histórica", que carrega esse nome primordialmente por entender que países desenvolvidos estariam "chutando a escada" que os levou ao sucesso, dificultando que outras nações possam trilhar o mesmo caminho, ao recomendarem políticas de livre mercado e menor intervenção estatal. Indaga-se se os países desenvolvidos e o autor denomina "*establishment* internacional de política de desenvolvimento (EIPD)", por eles controlado, recomendam políticas que beneficiam apenas aos mesmos.

O autor examina as políticas econômicas dos países desenvolvidos durante seus processos históricos de desenvolvimento, comparando-as com as recomendações atuais que esses mesmos países fazem para as nações em desenvolvimento. Chang argumenta que os países hoje ricos utilizaram, no passado, políticas de proteção tarifária, subsídios e intervenção estatal para proteger suas indústrias

²⁷CANOTILHO, José Joaquim Gomes – op. cit., pp. 215.

²⁸SILVA NETO, Manoel Jorge e. Direito Constitucional Económico. São Paulo: LTr, 2001, pp. 126-133. ISBN 85.361-0060-5.

²⁹CHANG, Ha-Joon. Chutando a Escada: a estratégia do desenvolvimento em perspectiva histórica / Ha-Joon Chang; tradução Luiz Antônio Oliveira de Araújo. São Paulo: Editora UNESP, 2004. Título original: Kicking Away the Ladder: Development Strategy in Historical Perspective, pp. 208-211. ISBN 85-7139-524-1.

nascente, garantindo o desenvolvimento. No entanto, essas práticas são desencorajadas ou até proibidas pelas instituições econômicas internacionais, como a OMC, para os países em desenvolvimento.³⁰

Em continuidade, e conforme leciona Marçal Justen Filho³¹, a função administrativa é um conjunto de competências estatais, incluindo por exemplo a função regulatória, de fomento, de controle, bem como a prestacional, entre outras. A função administrativa é exercida pela atividade administrativa, essa subordinada ao regime de direito administrativo. Agora, especificamente com relação a função administrativa prestacional, assim dispõe o autor retromencionado:

A função administrativa prestacional é composta dos poderes para promover a satisfação concreta de necessidades coletivas relacionadas a direitos fundamentais. Traduz-se, em especial, no instituto do serviço público. Mas também aí poderia estar abrangida a intervenção direta do Estado no domínio econômico, autorizada e disciplinada no art. 173 da CF/1988.

O preceito constitucional aludido, contido no artigo 173 da Constituição Federal brasileira autoriza ao Estado explorar a atividade econômica diretamente, realizando uma intervenção direta no domínio econômico, tendo em vista a satisfação das necessidades coletivas³².

Nesta seara, ao abordar as questões que giram em torno na riqueza pública, Dag Detter³³ apresenta aqueles argumentos comuns a seu favor, afirmando que se baseia, essencialmente, na obtenção de resultados proveitosos em termos sociais, visto que nem sempre isso seria possível nos casos de contratação perante empresas privadas. Sendo assim. O autor lista alguns dos objetivos declarados, nesse caso, a propósito: política industrial, desenvolvimento, metas ambientais e, especialmente, política fiscal e metas redistributivas.

Com relação a intervenção do Estado no domínio social, Celso Antônio Bandeira de Mello³⁴ afirma que é indiscutível que para a Constituição brasileira o objetivo primordial é a justiça social, sendo prioritário a satisfação dos interesses do trabalho, em detrimento dos interesses do capital. Em seguida, o autor realça que se extrai do texto constitucional que o Estado abrigou uma função e protagonista necessário da implementação dos bens jurídicos previstos, de tal modo que fica rejeitada o acolhimento do neoliberalismo ou absenteísmo estatal. Em seguida, seria inconstitucional qualquer política estatal que enfatize os benefícios do capital, como o favorecimento aos juros e rendimento do capital, em

³⁰ *Ibid.*, pp. 11-14.

³¹ JUSTEN FILHO, Marçal. Curso de Direito Administrativo. 13. ed., rev., atual. e ampl., São Paulo: Thomson Reuter Brasil, 2018, pp. 36 e 37. ISBN 978.85.5321-019-0.

³² Cfr. artigo 173 da CF/88: "Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei."

³³ DETTER, Dag. A Riqueza Pública das Nações: Como a Gestão de Ativos Públicos Pode Impulsionar ou Prejudicar o Crescimento Econômico / Dag Detter, Stefan Fölster; tradução: Claudia Gerpe Duarte, Eduardo Gerpe Duarte. São Paulo: Cultrix, 2016. Título original: The public wealth of Nations, pp. 42 e 43. ISBN 978-85-316-1346-3.

³⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de Curso de Direito Administrativo. 36. ed., Belo Horizonte: Fórum, 2023, p. 734. ISBN: 978-65-5518-510-2

detrimento da satisfação dos interesses do autor, conforme exemplifica o autor. Nesta lógica, assim dispõe a Constituição brasileira de 1988³⁵:

Art. 193. A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais.

Parágrafo único. O Estado exercerá a função de planejamento das políticas sociais, assegurada, na forma da lei, a participação da sociedade nos processos de formulação, de monitoramento, de controle e de avaliação dessas políticas.

De forma semelhante, a Constituição da República Portuguesa³⁶ em diversas passagens traz valores semelhantes, como o que dispõe o artigo 81.º, a saber:

Artigo 81.º Incumbências prioritárias do Estado

Incumbe prioritariamente ao Estado no âmbito económico e social:

- a) Promover o aumento do bem-estar social e económico e da qualidade de vida das pessoas, em especial das mais desfavorecidas, no quadro de uma estratégia de desenvolvimento sustentável;
- b) Promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal;
- c) Assegurar a plena utilização das forças produtivas, designadamente zelando pela eficiência do sector público;
- j) Criar os instrumentos jurídicos e técnicos necessários ao planeamento democrático do desenvolvimento económico e social;

Nota-se, portanto, a semelhança de objetivos do Estado, entre Brasil e Portugal, além da presença a nível constitucional dos bens jurídicos estabelecidos como prioritários.

Maria Sylvia Zanella Di Petro³⁷ destaca a influência do direito comunitário europeu no direito brasileiro, aduzindo como principais transformações no Direito Administrativo, essas abordadas por autores europeus e de forma semelhante pela doutrina brasileira, a constitucionalização, privatização, consensualidade e democratização. A partir disso, a autora aludida analisa as tendências do Direito Administrativo, como será no presente momento mais aprofundado.

Em primeiro lugar, a autora fala da constitucionalização do Direito Administrativo³⁸, que deve ser entendida em dois sentidos: matéria antes tratadas por legislação infraconstitucional elevaram-se ao nível constitucional; e a irradiação dos efeitos das normas contidas na Constituição para todo o sistema jurídico.

³⁵ Cfr. Constituição da República Federativa do Brasil [CF]

³⁶ Cfr. Constituição da República Portuguesa [CRP].

³⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 35. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2022, pp. 25-26. ISBN 978-65-596-4302-8.

³⁸ *Ibid.*, p. 26.

A respeito do primeiro sentido, Di Pietro³⁹ leciona que a constitucionalização, cujo início se deu com a Constituição brasileira de 1934, fortaleceu-se consideravelmente com a CF de 1988, reforçada através de Emendas Constitucionais. Sendo assim, a respeito da constitucionalização do Direito Administrativo, verifica-se da leitura do texto constitucional a quantidade de matérias de Direito Administrativo que estão presentes, como a previsão dos princípios da Administração Pública, bem como o regime jurídico dos servidores públicos, o regime previdenciário próprio dos servidores públicos, a previsão de licitação para celebrar contratos administrativos, a função social da propriedade, a desapropriação, entre outras.

Em segundo lugar, quanto ao sentido em que se entende a constitucionalização do Direito Administrativo, a respeito da irradiação dos efeitos das normas constitucionais para todo o sistema jurídico, a autora retromencionada⁴⁰ explicita que o princípio da legalidade foi consideravelmente ampliado, e a discricionariedade reduzida, na medida em que a constitucionalização dos princípios e valores passou a orientar a atuação do Estado em seus três poderes: Executivo, Legislativo e Judiciário.

Nesta conjuntura, Di Pietro⁴¹ explana que o Estado Social de Direito veio para o Brasil com o advento da Constituição de 1934, após a instauração do Estado Liberal de Direito com a Constituição de 1891. Passou-se a ter um Estado prestador de serviço, ampliando suas atuações para incluir as áreas econômica e social. Foi aí que o princípio da legalidade passou a abranger atos normativos pelo Poder Executivo, com força de lei, estendendo para todo o âmbito de atuação administrativa. Assim, quando antes se tinha o princípio da vinculação negativa, passou-se a ter o princípio da vinculação positiva, o que significa que a Administração só pode fazer o que a lei permite.

Em seguida, a Constituição Federal do Brasil de 1988 inaugurou uma concepção mais ampla do princípio da legalidade, e trouxe uma ideia de participação do cidadão na gestão e controle da Administração Pública. Assim sendo, a lei passou a estar vinculada aos ideais de justiça, em que o Estado não está submetido apenas à lei em sentido unicamente formal, mas ao Direito como um todo, incluindo os valores expressos ou implícitos inseridos na Constituição. Portanto, hoje o princípio da legalidade tem uma abrangência maior, pois existe uma submissão ao Direito⁴². Fala-se neste âmbito então de uma superação do princípio da legalidade, para a evolução ao princípio da juridicidade, condicionando o agir administrativo a todo o ditame constitucional e ordenamento jurídico, incluindo os direitos humanos e princípios constitucionais não expressos⁴³.

³⁹ *Ibid.*, p. 27.

⁴⁰ *Ibid.*, p. 27.

⁴¹ *Ibid.*, pp. 27-28.

⁴² *Ibid.*, pp. 27-28.

⁴³ BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Processo Administrativo Disciplinar*. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 169. ISBN: 978-8502189898.

Posto isto, é importante destacar que o desempenho da função administrativa prestacional está intrinsicamente ligada aos objetivos de redistribuição de renda, e esta esbarra em limites e desafios, sejam jurídicos, orçamentários, ideológicos, políticos, culturais etc. Assim, passa-se agora a analisar a busca pela concretização de tais objetivos, através do sistema fiscal, e os limites e desafios encontrados.

3. Mínimo Existencial e Justiça Distributiva

O mínimo existencial está relacionado com o que a doutrina constitucional se refere como “proibição da insuficiência”, que visa acompanhar a concretização dos direitos sociais. Tem-se aqui um conteúdo mínimo de direitos tidos como fundamentais, estando o legislador adstrito e não podendo suprimi-lo sem adequada compensação⁴⁴. Neste diapasão, essa vinculação impõe aos poderes públicos que assegure seu cumprimento, inclusive, já em sede de orçamento do Estado. Trata-se, portanto, de proibir a insuficiência de direitos fundamentais básicos, de modo a garantir a dignidade humana.⁴⁵

Classifica-se o mínimo existencial como um direito protegido tanto negativamente quanto positivamente. Sendo assim, seria negativamente ao passo que protege contra a intervenção do Estado, e positivamente por resultar em prestações estatais. Assim sendo, trata-se aqui de um direito de *status negativus* e de *status positivus*.⁴⁶

No ordenamento jurídico português, em especial em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), encontra-se a uma previsão expressa em lei do denominado “mínimo de existência”, inserido no artigo 70.⁴⁷

Rui Duarte faz um elogio ao disposto no artigo retromencionado, afirmando ser vidente, neste caso de mínimo de existência, a ausência de uma verdadeira capacidade contributiva. Contudo, o autor faz uma crítica a forma muito limitada como a isenção ocorre, considerando que apenas aproveitam os contribuintes cujos rendimentos sejam provenientes de fontes, exclusiva ou principal, do trabalho dependente e/ou pensões. Nas demais espécies de rendimento não se aplica tal isenção.⁴⁸

⁴⁴ *Apud*. QUEIROZ, Cristina. - O Princípio da não Reversibilidade dos Direitos Fundamentais Sociais: Princípios Dogmáticos e Prática Jurisprudencial. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. Cit. Por FILHO, Salomão Ismail - Mínimo existencial: Um Conceito Dinâmico em Prol da Dignidade Humana. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-dez-05/mp-debate-minimo-existencial-conceito-dinamico-prol-dignidade-humana/>. Acesso em 02 out. 2024.

⁴⁵ *Apud*. SILVA, Suzana Tavares da. - Revisitando a garantia da tutela jurisdicional efectiva dos administrados. Revista de Direito Público e Regulação. Coimbra, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, n. 5, p. 129, mar-2010. Cit. Por FILHO, Salomão Ismail - Mínimo Existencial: Um Conceito Dinâmico em Prol da Dignidade Humana. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-dez-05/mp-debate-minimo-existencial-conceito-dinamico-prol-dignidade-humana/>. Acesso em 02 out. 2024.

⁴⁶ TORRES, Ricardo Lobo. - O Mínimo Existencial e os Direitos Fundamentais. Disponível em: <https://pge.rj.gov.br/comum/code/MostrarArquivo.php?C=ODUwOA%2C%2C>. Acesso em: 02 out 2024.

⁴⁷ Cfr. art. 70.º do CIRS: “Mínimo de Existência”

⁴⁸ MORAIS, Rui Duarte. Sobre o IRS. Coimbra: Almedina, 2016, 3ª ed., p. 162. ISBN: 9789724055527.

Rossetti⁴⁹ traz uma reflexão muito importante nesse contexto, abordando o processo económico e as questões-chave da economia. Dentre essas questões-chave, está a justiça distributiva, juntando-se às outras três: eficiência produtiva; eficácia alocativa; ordenamento institucional.

O autor entende que essas questões-chave estão fortemente correlacionadas à forma como se realizam os processos económicos básicos, seja de emprego de recursos produtivos e de produção, ou seja de geração e de apropriação de rendas. Neste sentido, a justiça distributiva teria a ver com a estrutura de repartição da renda agregada.

Segundo a doutrina aludida, essa temática da justiça distributiva diz respeito a uma das mais controversas áreas da reflexão económica, devendo, essencialmente, definir qual a estrutura de repartição da renda e da riqueza que melhor reflete as capacidades e os esforços individuais.

Desta forma, questiona-se se uma sociedade sem classes socioeconómicas diferenciadas é justa, e, sendo justa, se não dificultaria o alcance da eficiência produtiva. E ainda que fosse eficiente, ainda poderia ser conflitante com as diferentes aspirações individuais quanto aos produtos resultantes da alocação de recursos.

Ocorre então que, a plena igualdade não premiaria diferenciadamente as capacitações e esforços diferenciados. Então, além de gerar injustiças, poderia implicar num desestímulo ao esforço individual, acarretando o rebaixamento dos níveis efetivos de produção e, a longo prazo, o poderia convergir para um generalizado estado de empobrecimento.

Isto posto, entendendo que determinado grau de desigualdade seja mais justo, a questão passa a ser: quais os limites toleráveis?

4. Eficácia dos Direitos Fundamentais

A Constituição brasileira de 1988 prevê em seu artigo 5.º, §1º⁵⁰ que as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata. Neste mesmo sentido, o artigo 18.º/1 da Constituição de Portugal de 1976 estabelece que “Os preceitos constitucionais respeitantes aos direitos, liberdades e garantias são diretamente aplicáveis e vinculam as entidades públicas e privadas.”⁵¹. Ressalva-se o disposto no artigo 17.º da CRP, sobre a aplicação desse regime, estabelecendo que o

⁴⁹ROSSETTI, José Paschoal. Introdução à Economia. ed. 3. Reimp. São Paulo: Atlas, 2018, pp. 175-183. ISBN 978-85-97-00286-7.

⁵⁰ Cfr. art. 5.º, §1º da Constituição da República Federativa do Brasil [CF].

⁵¹ Cfr. art. 18.º, 1 da CRP: “Os preceitos constitucionais respeitantes aos direitos, liberdades e garantias são diretamente aplicáveis e vinculam as entidades públicas e privadas.”.

regime dos direitos, liberdades e garantias aplica-se também aos direitos fundamentais, quando de natureza análoga.⁵²

Com o intuito de garantir a efetividade das normas constitucionais, encontra-se no mundo jurídico instrumentos para assegurá-la. Dantas⁵³ leciona sobre a influência do sistema constitucional iugoslavo no constitucionalismo português, com a conseguinte influência na Constituição Brasileira de 1988, especificamente no que se refere ao conteúdo previsto no artigo 377 da Constituição da República Socialista Federativa da Iugoslávia, que culminou no instituto da inconstitucionalidade por omissão, definindo o autor retromencionado como sendo de caráter negativo, em contraposição a inconstitucionalidade por transgressão do texto maior, o qual se caracteriza pelo caráter positivo.

Assim, influenciada pela Constituição iugoslava, a Constituição portuguesa estabelece a inconstitucionalidade por omissão⁵⁴, prescrevendo os meios para tornar exequíveis as normas constitucionais.

Buscando concretizar os dispositivos presentes em seu texto, a Constituição brasileira também concebe a ação direta de inconstitucionalidade por omissão⁵⁵, buscando tornar efetiva uma norma constitucional, mesmo que o enunciado não defina um direito. No âmbito da Constituição de 1988, tem-se ainda o Mandado de Injunção⁵⁶, instituto cabível contra omissões dos poderes públicos referentes a direitos fundamentais.

Sarlet⁵⁷ entende que a própria previsão constitucional desses institutos são uma prova contundente de que existem normas presentes na Constituição que dependem de interposição do legislador.

Partindo então da premissa de que as normas de direitos fundamentais podem carecer de eficácia social, ao tempo que se assume o caráter vinculante das normas programáticas, Dantas⁵⁸ sustenta que os direitos sociais são os que apresentam maior defasagem entre texto e a realidade.

5. Dimensões Principiológicas Prevalentes

⁵² Cfr. art. 17.º da CRP.

⁵³ DANTAS, Ivo. O Valor da Constituição: Do Controle da Constitucionalidade como Garantia da Supralegalidade Constitucional. 2. ed. rev. e aum. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, pp. 68-72. ISBN 85-7147-297-1.

⁵⁴ Cfr. artigo 134.º, h) da CRP: “Compete ao Presidente da República, na prática de atos próprios: h) Requerer ao Tribunal Constitucional a declaração de inconstitucionalidade de normas jurídicas, bem como a verificação de inconstitucionalidade por omissão;”

⁵⁵ Cfr. artigo 103, §2º da CRFB: “Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade: § 2º Declarada a inconstitucionalidade por omissão de medida para tornar efetiva norma constitucional, será dada ciência ao Poder competente para a adoção das providências necessárias e, em se tratando de órgão administrativo, para fazê-lo em trinta dias.”

⁵⁶ Cfr. artigo 5.º, LXXI da CRFB: “LXXI - conceder-se-á mandado de injunção sempre que a falta de norma regulamentadora torne inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania;”

⁵⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. A Eficácia dos Direitos Fundamentais: Uma Teoria Geral dos Direitos Fundamentais na Perspectiva Constitucional. 12. ed. rev. atual e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 273. ISBN 978-85-7348-935-4.

⁵⁸ DANTAS, Miguel Calmon. Constitucionalismo Dirigente e Pós-modernidade. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 303. ISBN: 978-85-02-08134-5.

Os princípios assumem, principalmente na conjuntura atual, uma grande relevância para o sistema jurídico⁵⁹. Luís Roberto Barroso conceitua como “conjunto de normas que espelham a ideologia da Constituição, seus postulados básicos e seus fins. Dito de forma sumária, os princípios constitucionais são as normas eleitas pelo constituinte como fundamentos ou qualificações essenciais da ordem jurídica que institui”⁶⁰.

Assim, neste enquadramento, conveniente se faz introduzir o presente tópico abordando o contexto do neoconstitucionalismo e o pós-positivismo. Para isso, primeiramente entende-se o positivismo como um momento histórico em que se procurava justificar tudo com base na cientificidade objetiva. Havia aqui uma separação entre direito e moral, na medida em que a validade de uma norma independia de sua validade moral. Buscava-se agregar segurança ao direito, importando, não o acerto moral, mas sim o conhecimento e descrição da ciência jurídica. O pós-positivismo rompeu então com essas ideias, reaproximando o direito com a moral, e trazendo consigo a importância dos princípios constitucionais, os quais representam historicidade, integridade e coerência do Direito.⁶¹

Neste contexto, SOARES⁶², a respeito da valorização da principiologia jurídica para a realização do Direito justo, leciona:

No campo teórico pós-positivista, podem ser vislumbrados dois pilares básicos: a proposta de nova grade de compreensão das relações entre direito, moral e política; e o desenvolvimento de uma crítica contundente à concepção formalista e axiologicamente neutra do positivismo jurídico.

O autor entende que o novo paradigma pós-positivista oferece um instrumental metodológico mais compatível com o funcionamento dos sistemas jurídicos contemporâneos, visando conciliar legalidade com legitimidade, bem como restaurando os laços éticos entre direito e moralidade social.

5.1 Princípios da Ordem Económica Brasileira

⁵⁹Cfr. Miguel Reale: “Princípios são, pois verdades ou juízos fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos, ordenados em um sistema de conceitos relativos à dada porção da realidade. Às vezes também se denominam princípios certas proposições, que apesar de não serem evidentes ou resultantes de evidências, são assumidas como fundantes da validade de um sistema particular de conhecimentos, como seus pressupostos necessários”. REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 60. ISBN: 8502006657.

⁶⁰BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição: Fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora*. São Paulo, Saraiva, 1999, p. 147. ISBN: 8502019384.

⁶¹BIGOLIN, Rochele Vanzin. *Do Positivismo Jurídico ao Neoconstitucionalismo/Pós-positivismo*. Disponível em: <https://jusbrasil.com.br/artigos/do-positivismo-juridico-ao-neoconstitucionalismo-pos-positivismo/144779156>. Acesso em 12 out. 2024.

⁶²SOARES, Ricardo Mauricio Freire. *O Princípio Constitucional da Dignidade da Pessoa Humana: Em Busca de um Direito Justo*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 112. ISBN: 978-85-02-08511-4.

Além daqueles princípios inaugurados nos primeiros artigos da Constituição Federal do Brasil, como por exemplo o da soberania, cidadania, dignidade da pessoa humana, valores sociais do trabalho e livre iniciativa, pluralismo político, separação dos poderes, etc, a Carta Magna ainda prevê mais adiante outros valores de tal importância que ganharam espaço no texto constitucional.

Neste contexto, Constituição Federal de 1988 descreve os fundamentos da ordem econômica, listando os valores principiológicos, de tal modo que a atividade econômica deve estar alinhado com ditames de cunho social. Neste contexto, conveniente se faz abordar o que preceitua a Lei Maior brasileira referente aos princípios gerais da ordem econômica, assim prescreve:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte.

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Conforme aduz a doutrina de André Ramos Tavares⁶³, a primeira parte do artigo 170 supracitado traz a disposição nuclear da ordem econômica brasileira. Ademais, ressalta que, em que pese a CF de 1988 consagrar a economia de livre mercado, capitalista, não deixou de consagrar que a ordem econômica brasileira confere prioridade também aos valores do trabalho humano. O autor entenda pela natureza principiológica dos comandos previstos no *caput* do artigo, bem como dos seus incisos, perfazendo um conjunto cogente de comandos normativos, que devem ser respeitados e observados por todos os Poderes, ensejando na inconstitucionalidade do ato praticado caso não os sejam. Por fim, destaca-se que os princípios apresentam uma estrutura normativa caracterizada pela hipótese de incidência aberta, e esses princípios listados no *caput* e nos incisos do artigo supracitado possuem relevância interna no Ordenamento Jurídico, sendo um “mandamento nuclear” contido na Constituição.

⁶³TAVARES, André Ramos. Direito Constitucional e Econômico. 3. ed., Rio de Janeiro: Forense, pp. 125-126. ISBN 978-85-309-2896-4.

Conforme já fora aduzido em momento anterior, existe uma defasagem entre texto e a realidade, e mormente com relação aos direitos sociais. O artigo 170 da CF de 1988 utiliza o termo “finalidade” e, neste sentido, Tavares⁶⁴ entende que a Constituição expressamente está a ressaltar o caráter ou carga mais programática da norma, sendo então um objetivo a ser buscado. Há aqui um objetivo dúplice, que engloba a existência digna e consoante os ditames da justiça social. Entretanto, o autor afirma que o principal problema que surge no contexto em causa é o de conferir a necessária concretude a essas aspirações consolidadas no texto constitucional, acrescentando, todavia, que, mesmo no núcleo central da norma aludida, ou seja, no conteúdo material propriamente dito (no caso, a justiça social), há um mínimo de eficácia a ser reconhecida, preservada e garantida imediatamente pelo Poder Judiciário, quando necessário.

Sendo assim, tem-se a existência digna e a justiça social como finalidades norteadoras que permeiam diversos aspectos do ordenamento jurídico e da ordem econômica e social do país. Neste diapasão, da leitura do artigo 3.º, I da Constituição Brasileira de 1988, encontra-se como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade justa e solidária, ao passo que o artigo 170 retromencionado fala a respeito da existência digna, reiterando a busca pela justiça social como uma das finalidades da ordem econômica, assegurando condições de vida dignas para todos.

5.2 Princípios da Ordem Social Brasileira

De forma semelhante, o artigo 193, já anteriormente mencionado, aponta também a justiça social como objetivo fundamental da ordem social. A justiça social está, portanto, associada a um ideal de solidariedade, onde o social prevalece sobre o individual, estabelecendo uma interdependência entre os indivíduos.⁶⁵

Isto posto, a justiça social, conforme definida pela Constituição de 1988, é um princípio de finalidade comunitarista, refletindo na ordem econômica, bem como na ordem social, baseando-as na dignidade e melhores condições de vida a todos, observando o caráter solidário que a fundamenta. Assim, apesar de ser tida como um conceito de baixa densidade normativa, sua presença no texto constitucional reforça a necessidade de políticas públicas voltadas para a equidade e para o bem-estar social.⁶⁶

⁶⁴ *Ibid.*, pp. 126 e 127.

⁶⁵ *Ibid.*, p. 128.

⁶⁶ *Ibid.*, p. 129.

Quanto a existência digna, por seu turno, Tavares⁶⁷ repisa sua importância, lembrando suas implicações económicas, considerando que as questões que circundam a dignidade envolvem o já abordado “mínimo existencial”. Classifica-se aqui a dignidade da pessoa como um princípio, considerando sua importância material para compreender o ordenamento jurídico como um todo, bem como a sua estrutura normativa aberta, ensejando vasta possibilidade interpretativa. O autor notabiliza que a liberdade caminha junto com a dignidade, informando, entretanto, ser equivocado inferir que do conteúdo da dignidade da pessoa humana extrai-se um direito ou princípio absoluto.

5.3 Princípios de Direito Fiscal

No presente momento, após uma abordagem do corpo principiológico comum a toda Administração Pública e a sociedade, far-se-á a seguir uma abordagem mais específica dos princípios tipicamente de Direito Fiscal, com enfoque na dimensão prevalecente com relação ao ora tema abordado, ou seja, a redistribuição do rendimento e da riqueza.

Desta forma, faz-se necessário que seja feita essa abordagem teórica dos princípios a seguir, para então adentrarmos ao tema principal, e de que forma os conteúdos principiológicos conduzirão o presente debate.

5.3.1 Isonomia/Igualdade tributária

O princípio da igualdade está presente nos ordenamentos jurídicos brasileiro⁶⁸ e português⁶⁹, tendo inclusive previsão específica de Direito Tributário⁷⁰ e, nesse último caso, expresso em Portugal inclusive na Lei Geral Tributária⁷¹.

Segundo Sérgio Vasques⁷², o princípio da igualdade é o mais importante da Constituição Fiscal, salientando que há no ordenamento um programa de intervenção para o sistema fiscal, subordinando os impostos sobre o rendimento, património e consumo aos ditames da justiça material. Assim, o

⁶⁷ *Ibid.*, p. 129.

⁶⁸ Cfr. artigo 5.º da CRFB: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:”

⁶⁹ Cfr. artigo 13.º, 1. da CRP: “Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei.;

2. Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação sexual.”

⁷⁰ Cfr. artigo 150, II da CRFB: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

⁷¹ Cfr. artigo 5.º, 2 da LGT: “A tributação respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material.”

⁷² VASQUES, Sérgio. Manual de Direito Fiscal. 2. ed. (Manuais universitários). Coimbra: Almedina, 2022, pp. 289-290. ISBN 978-972-40-7429-0.

princípio em causa consiste no dever de tratar de modo igual o que é igual, e de modo diferente o que é diferente. Neste cenário, surge uma discussão doutrinária sobre qual o critério distintivo que servirá de base para comparação de pessoas e situações pela lei, abordando-se duas posições.

Num primeiro sentido, existe a posição de abertura integral, em que o princípio aludido permite ao legislador a escolha de qualquer critério distintivo, sendo indiferente a sua injustiça ou inadequação ao caso concreto. Pela segunda posição, por seu turno, tem-se uma posição de vinculação absoluta, em que o princípio da igualdade impõe que o legislador deve escolher o critério distintivo mais justo ou adequado de acordo com a situação.⁷³

Sendo assim, a doutrina busca encontrar um meio-termo entre estas posições, e primeiramente se deu a resposta para o problema supracitado, reconduzindo à proibição do arbítrio, concebendo o princípio como um limite negativo à liberdade de conformação do legislador, permitindo que o legislador tributário escolha critérios que entenda mais convenientes, mas proibindo que adote um critério manifestamente irracional ou que negue a justiça de uma forma radical sem impor um critério justo. Assim, a proibição do arbítrio serviria apenas para excluir casos mais extremos de absurdos perpetrados pelo legislativo.⁷⁴

Em seguida, rejeitada a concepção acima, por ser puramente negativa, não garantindo ao sistema tributário uma justiça material verdadeira e tampouco uma coerência interna, procurou-se então a concretização do princípio de forma positiva. Assim então, exigiu-se um controlo mais severo para as derrogações à igualdade impostas pela extrafiscalidade.⁷⁵

O princípio em questão também pode ser chamado de princípio da isonomia, sendo definido como aquele que atribui a garantia de tratamento igualitário perante o ordenamento jurídico, concedendo tratamentos paritários para os iguais e díspares para os desiguais, à luz de um critério jurídico legítimo, constituindo, nos termos do artigo 5.º da Constituição Federal Brasileira, como uma cláusula pétrea.⁷⁶

5.3.2 Capacidade contributiva

Trata-se aqui do critério material de igualdade material relativo aos impostos, os quais possuem uma ideia inerente de solidariedade, mormente por ser alheio ao aproveitamento de uma prestação pública, mas sim pautado no interesse geral. Desta forma, quem paga determinado um imposto não fica constituído no direito de exigir qualquer prestação do estado, mas apenas cumprindo seu dever como

⁷³ *Ibid.*, pp. 290-291

⁷⁴ *Ibid.*, pp. 291-292.

⁷⁵ *Ibid.*, pp. 292-293.

⁷⁶ MINARDI, Josiane. Tributário Teoria e Prática. OAB 1ª e 2ª fases. 11ª ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2019, pp. 40-50. ISBN 978-85-442-22683.

cidadão, restando apenas a expectativa difusa de vir a beneficiar do modo como o estado emprega os recursos.⁷⁷

Sérgio Vasques leciona que basta para fundamentar o presente princípio, o mesmo dispositivo legal contido no artigo 13.º da CRP, que contempla o princípio geral da igualdade supramencionado. O autor define que o princípio da capacidade contributiva impõe que os impostos se adequem à força económica do contribuinte e, assim, seu alcance mais elementar consiste na exigência de que o imposto incida sobre manifestação de riqueza, bem como que todas as manifestações de riqueza lhe fiquem sujeitas. Faz-se ainda uma alerta de que nem todas as manifestações sintéticas de riqueza são identicamente capazes de espelhar a força económica dos contribuintes, assim como nem todas facultam o mesmo grau de personalização do imposto. Ademais, verifica-se que o princípio ganha maior concretização nos impostos pessoais sobre rendimento, diminuindo quando se passa para a tributação sobre o património, e reduzindo mais ainda quando se passa para a tributação do consumo, que é uma área com maior resistência à personalização.⁷⁸

Neste contexto, mister se faz abordar o corolário da tributação do rendimento global que se aplica aqui. Assim, vislumbrando que os impostos espelhem melhor a força económica dos contribuintes, é necessário que a base de incidência seja o mais larga possível e, então, que o rendimento tributável possa compreender todo e qualquer fluxo de riqueza, incluindo ganhos fortuitos como as mais-valias, rendimentos do jogo ou as liberalidades. Ademais, tem-se ainda o corolário da tributação do rendimento líquido, diferenciando do rendimento bruto, por exprimir melhor a verdadeira capacidade contributiva, ao contemplar deduções objectivas e subjectivas.⁷⁹

Ressalte-se que a capacidade contributiva se coaduna com os valores fundamentais previstos na Constituição. Sendo assim, deve-se verificar o mínimo existencial, não podendo haver a incidência de tributos sobre valores utilizados pelos contribuintes para sua manutenção básica.⁸⁰

5.3.3 Equivalência

Mais acima tratamos do princípio da igualdade, conduzindo os impostos sobre o rendimento, património e consumo aos ditames da justiça material. Neste momento, trataremos do princípio da equivalência, o qual representa o critério de igualdade material para o âmbito adequado a taxas e contribuições. Sérgio Vasques ressalta que taxas e contribuições constituem tributos comutativos, ou

⁷⁷ VASQUES, Sérgio – op. cit., p. 294.

⁷⁸ *Ibid.*, pp. 296-297.

⁷⁹ *Ibid.*, pp. 297-300.

⁸⁰ MINARDI, Josiane – op. cit., pp. 56-57.

seja, há aqui uma compensação de prestações administrativas de que o sujeito passivo é causador ou beneficiário, seja presumível ou efectivo. Tem-se, portanto, uma ideia de troca entre estado e contribuinte. Neste âmbito, então, considera-se materialmente justo que se contribua na medida do custo ou valor dessas mesmas prestações.⁸¹

Conforme Fernando Facury Scaff: “as taxas estão relacionadas ao princípio da equivalência, isto é, a arrecadação tem que ser suficiente para cobrir os custos fiscalizatórios, sem finalidade arrecadatória geral.”⁸²

O Supremo Tribunal Federal do Brasil decidiu em casos concretos que houve onerosidade excessiva, violando o princípio da equivalência das taxas e, conseqüentemente, declarando a sua inconstitucionalidade. Firmou-se entendimento de que, se o valor da taxa ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto a disposição do contribuinte, resta desconfigurada a relação de equivalência entre os fatores de custo real do serviço e valor exigido do contribuinte. Cita-se que o princípio da proporcionalidade, naquele contexto, busca inibir e neutralizar os abusos do Poder Público. Neste âmbito o Poder Público não pode agir imoderadamente, sendo que o princípio da razoabilidade consistindo numa limitação material à ação normativa do Poder Legislativo.⁸³

Posto isto, as taxas devem obedecer ao princípio da equivalência, o que significa que a arrecadação deve apenas cobrir os custos da fiscalização, sem o objetivo de gerar receita adicional. Ademais, deve haver observância aos ditames da proporcionalidade e razoabilidade.

5.3.4 Estado Social

Sérgio Vasques aponta o princípio do Estado Social, no ordenamento português, como uma das “traves-mestras da Constituição de 76”, sendo um dos princípios materiais mais importantes do sistema fiscal. Neste sentido, em conformidade com dispositivos constitucionais, o princípio em questão, em seu conteúdo essencial, estabelece a garantia de condições de vida condignas a toda a população, bem como a redistribuição de riqueza em benefício dos mais carenciados.⁸⁴

O autor supramencionado ressalta que o princípio do Estado Social deve ser compatibilizado com outros princípios e valores da Constituição, e neste sentido, está sujeito à reserva do possível, num

⁸¹ VASQUES, Sérgio – op. cit., pp. 307-309.

⁸² SCAFF, Fernando Facury. Justiça Tributária As taxas e o Princípio da Equivalência no STF: O Caso da TFRM-MT. Brasil, 2024. Disponível em: <https://conjur.com.br/2024-jan-08/as-taxas-e-o-principio-da-equivalencia-no-stf-o-caso-da-tfrm-mt/>. Acesso em 10 out. 2024.

⁸³ Cfr. Acórdão STF, ADI-MC-QO 2.551. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266148>. Acesso em 10 out. 2024.

⁸⁴ VASQUES, Sérgio – op. cit., p. 318.

contexto de um estado com recursos limitados, exigindo uma hierarquização de prioridades. Além disso, deve respeitar os direitos e liberdades fundamentais, a propósito o da propriedade e livre iniciativa.⁸⁵

Em seguida, deve o princípio em causa garantir condições essenciais de vida aos cidadãos e preservar seu rendimento de subsistência, devendo ainda dispensar do pagamento de impostos cidadãos em situação de carência. Assim, no âmbito do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, que se acautela um nível mínimo de rendimentos, surgindo o conceito de “mínimo de existência”, abaixo do qual não incide tributação. Critica-se, contudo, a opção do legislador em limitar o mínimo de existência a categorias de rendimentos determinadas.⁸⁶

Acrescenta-se ainda que a característica da progressividade do imposto tende a ser vista como uma projecção directa do Estado Social e, assim sendo, ficando sujeita aos requisitos de necessidade, adequação e proporcionalidade, os quais se subordina toda a extrafiscalidade. Sendo assim este princípio deve exigir tanto a garantia de condições essenciais de vida aos cidadãos, como a redistribuição de riqueza em proveito dos mais carenciados, tirando-se de quem mais pode contribuir, para quem mais precisa.⁸⁷

Neste diapasão, uma das questões que se apresenta é saber quais os limites da progressividade no âmbito de buscar a redistribuição de renda e consecução do Estado Social. Ocorre que a progressividade deve observar os limites materiais da proibição do confisco, resultante do direito de propriedade privada do artigo 62.º da Constituição Portuguesa⁸⁸ e no artigo 150, IV da Constituição Brasileira.⁸⁹ Assim, ressalta-se que a redistribuição é realizada não apenas através da vertente da receita, mas também pela vertente da despesa, superando a ideia de que o Estado Social se manifesta sobretudo enquanto Estado Fiscal, mais comum ao século XX, e passando às tendências do século XXI, sendo a tributação progressiva apenas uma entre várias alternativas da concretização do princípio do Estado Social.⁹⁰

5.3.5 Legalidade Tributária

O princípio da legalidade, no âmbito de Direito Tributário, impõe em Portugal que as leis de impostos sejam votadas pelo parlamento eleito democraticamente, e elas fixem os elementos essenciais

⁸⁵ *Ibid.*, pp. 318-320.

⁸⁶ *Ibid.*, pp. 320-321.

⁸⁷ *Ibid.*, pp. 323-326.

⁸⁸ Cfr. artigo 62.º da CRP: “Direito de propriedade privada. 1. A todos é garantido o direito à propriedade privada e à sua transmissão em vida ou por morte, nos termos da Constituição.”

⁸⁹ Cfr. artigo 150, IVº da CRFB: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV - utilizar tributo com efeito de confisco;”

⁹⁰ VASQUES, Sérgio – op. cit., pp. 325-326.

dos impostos com a densidade suficiente para se garantir a segurança dos contribuintes. Sendo assim, a legalidade tributária estabelece a exigência formal da reserva de lei parlamentar em matéria fiscal, bem como na exigência material de tipicidade ou determinabilidade das leis de impostos.⁹¹

O princípio da legalidade é expresso, em Portugal, no artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP. Neste âmbito, prescreve-se que a Assembleia da República tem competência exclusiva para legislar sobre a criação de impostos e sistema fiscal, bem como regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas.⁹² Além disso, tal princípio é reforçado pelo que dispõe o artigo 103.º, número 2 da CRP⁹³, bem como no seu número 3.⁹⁴

No âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, tal princípio está sedimentado também no texto constitucional, em seu artigo 150, vedando a instituição ou aumento de tributo sem lei que estabeleça⁹⁵. Contudo, há de se ressaltar que apenas a lei poderá também extinguir ou reduzir tributos do ordenamento jurídico.⁹⁶

Sendo assim, nos termos do princípio da legalidade, a lei brasileira deve conter todos os elementos da norma jurídica tributária, nomeadamente a hipótese de incidência, os sujeitos da relação jurídico-tributária, bases de cálculo e as alíquotas.⁹⁷

Em seguida, a legalidade tributária ainda é reforçada no ordenamento jurídico brasileiro pelo artigo 97 do Código Tributário Nacional, trazendo uma abordagem mais ampla, contemplando ainda a extinção e redução de tributos.⁹⁸

5.3.6 Vedação ao confisco

Se por um lado o corpo principiológico do ordenamento prevê a redistribuição de renda, especialmente através da capacidade contributiva, o próprio ordenamento traz consigo princípios que

⁹¹ *Ibid.*, pp. 326-327.

⁹² Cfr. artigo 165º, n.º 1, alínea i) da CRP: “1. É da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização ao Governo: i) Criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas;”

⁹³ Cfr. artigo 103, n.º 2 da CRP: “Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.”

⁹⁴ Cfr. artigo 103, n.º 3 da CRP: “Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.”

⁹⁵ Cfr. artigo 150, I da CRFB: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

⁹⁶ MINARDI, Josiane – op. cit., p. 47.

⁹⁷ *Ibid.*, p. 47.

⁹⁸ Cfr. artigo 97 do CTN: “Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.”

podem, em determinadas situações, limitar os efeitos daquele. Nesse sentido, fala-se agora da vedação ao confisco.

O confisco, em termos gerais, refere-se a um ato punitivo no qual o Estado toma posse dos bens de uma pessoa que cometeu um delito, podendo ocorrer por ato administrativo ou sentença judicial, abrangendo parte ou a totalidade do património. Embora esteja previsto na Constituição Federal de 1988⁹⁹, como uma pena admitida, a sua definição no campo tributário é mais complexa. A distinção entre uma tributação excessiva e uma de efeito confiscatório é ténue, tornando difícil determinar até que ponto ocorre confisco em detrimento do contribuinte.¹⁰⁰

Em Portugal, a vedação ao confisco tem também previsão constitucional, sendo, contudo, decorrente do direito de propriedade privada, prevista no artigo 62.º da CRP¹⁰¹. Neste contexto de vedação ao confisco, Sérgio Vasques aborda o instituto da progressividade e seus limites, a propósito, cita-se a rejeição de taxas (alíquotas) progressivas que se revelem desnecessárias, desadequadas ou desproporcionais face ao objetivo constitucional de redistribuição de recursos. Além disso, aponta que a progressividade deve ter a intensidade de acordo com a intensidade de redistribuição de recursos levada a cabo através da despesa, confrontando-se o sistema fiscal com outros mecanismos de transferência que dispõe o Estado Social. Por fim, afirma que a progressão dos impostos deve ser cautelosa sempre que o imposto se concentre excessivamente sobre determinadas categorias. Sendo assim, a progressividade encontra limites materiais importantes antes mesmo de chegar a ponto de se confrontar com a proibição do confisco.¹⁰²

Ao examinar o princípio da vedação ao confisco tributário, é imprescindível referir a progressividade, dada a estreita relação entre ambos os conceitos. A progressividade, como manifestação da capacidade contributiva, reflete uma forma de promover uma mais justa distribuição da carga tributária entre os sujeitos passivos, aplicando a "teoria do sacrifício" de modo a repartir o fardo fiscal de forma proporcional às capacidades económicas. Nesse sentido, a doutrina reconhece a proibição do confisco como um limite à progressividade. No entanto, reduzir a vedação ao confisco apenas a esse papel seria insuficiente, visto que tal limitação não se restringe apenas à progressividade. As alíquotas

⁹⁹ Cfr. artigo 5º, XLVI, b) da CRFB: "Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: XLVI - a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes: b) perda de bens;"

¹⁰⁰ MEDEIROS, Daniela Brasil. O Princípio do Não-Confisco. [S.l.: s.n.]. 2010. Disponível em: https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/43486/principio_ao-confisco_medeiros.pdf. Acesso em 11 out. 2024

¹⁰¹ Cfr. artigo 62.º da CRP: "1. A todos é garantido o direito à propriedade privada e à sua transmissão em vida ou por morte, nos termos da Constituição.

2. A requisição e a expropriação por utilidade pública só podem ser efetuadas com base na lei e mediante o pagamento de justa indemnização."

¹⁰² VASQUES, Sérgio – op. cit., p. 323-326.

progressivas, por sua vez, devem ser entendidas como instrumentos de justiça fiscal e redistribuição indireta de riqueza, sem, no entanto, configurar expropriação sem compensação adequada.¹⁰³

5.3.7 Coerência Sistemática (Sérgio Vasques)

Quanto ao último princípio abordado, trata-se de um princípio encontrado na doutrina do jurista português Sérgio Vasques¹⁰⁴, surgindo num contexto de uma inconstância da lei no Direito Fiscal, bem como pela erosão dos seus fundamentos materiais e sobreposição de soluções sem coerência intrínseca.

O autor aborda a sistematicidade do direito fiscal, o qual exige que esteja ancorado a um núcleo de princípios fundamentais, concretizados por normas articuladas de modo coerente, partilhando um sentido de justiça comum. Neste cenário, o princípio da igualdade, já anteriormente abordado, constitui um desses princípios fundamentais que ancoram o núcleo da sistematicidade do direito fiscal, mormente porque um sistema tributário para ser justo, deve constituir encargos que se repartem com igualdade. O legislador deve, portanto, atuar de modo que não ponha em causa a igualdade tributária e a legitimação material do sistema por meio de escolhas contraditórias.¹⁰⁵

Por fim, a coerência sistemática figura-se como uma ferramenta metodológica, servindo principalmente para o controlo da igualdade tributária, e ainda correspondendo a um instrumento para a garantia da legitimidade dos tributos públicos.¹⁰⁶

Capítulo 2 - Os Desafios e Limites da Redistribuição de Renda e da Riqueza Através do Sistema Fiscal

Neste momento, passa-se ao debate sobre os desafios e limites encontrados para e concreta redistribuição de renda, bem como limites inerentes a tal fim.

Neste enquadramento, um exemplo de desafio encontrado para a satisfatória redistribuição de renda e riqueza é o problema de retorno de valores arrecadados pelo Estado para gerar serviços públicos de qualidade para a população, ou seja, o que se arrecada não é efetivamente revertido em benefício do interesse público de forma apropriada.

¹⁰³ Apud. HORVATH, Estevão. O princípio do não-confisco no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002. pp. 77-78. Cit. Por BRANDÃO, Renata Figueirêdo. Vedação ao Tributo com Efeito de Confisco. Universidade Federal da Bahia, 2007. Dissertação de Mestrado. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/bitstream/ri/10751/1/RBrandao.pdf>. Acesso em 12 out. 2024.

¹⁰⁴ VASQUES, Sérgio – op. cit., pp. 357-358.

¹⁰⁵ *Ibid.*, p. 358.

¹⁰⁶ *Ibid.*, p. 360

Assim sendo, percebe-se que é de conhecimento público um problema grave no Brasil, que é o baixo retorno recebido pela população, sobretudo em função de questões relativas à prestação de serviço público. Em pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), a qual avaliou o Índice de Retorno de Bem-Estar à Sociedade (IRBES) nos trinta países com maior carga tributária no mundo, o Brasil ficou em último colocado¹⁰⁷.

O poder público nem sempre logra êxito em oferecer serviços básicos de qualidade. É comum encontrar situação de precariedade em escolas públicas, falta de medicamentos em hospitais, estrutura insuficiente nas universidades, transportes públicos lotados, sucateamento em órgãos de segurança, que muitas vezes não dispõem de material e orçamento básico para a realização do trabalho diário, entre outros problemas corriqueiros.

Desta forma, especialmente a população mais carente sofre em função disso. Em decorrência disso, se faz tão importante a implementação de políticas públicas eficientes para diminuir os impactos da desigualdade, principalmente para garantir condições mínimas de existência humana para todos.

Apesar da existência dos problemas retromencionados, há, contudo, muitos pontos positivos que favorecem a redistribuição de renda e promoção da igualdade social. A existência de programas de financiamento para estudantes, benefício assistencial, e principalmente o Sistema Único de Saúde (SUS), entre outros, revelam um país prestacional, que ao menos mostra esforços para cuidar dos mais necessitados.

A Constituição Brasileira traz diversas normas programáticas que norteiam o desenvolvimento, buscando erradicar a pobreza, entre outros objetivos que visam direcionar o Estado ao bem-estar geral. Busca-se, posto isto, a realização de um Estado de bem-estar social, ou seja, organização política e econômica que coloca o Estado como agente da promoção social e organizador da economia. Também chamado de Estado-providência ou Estado social, cabe nesse âmbito ao Estado do bem-estar social garantir serviços públicos e proteção à população.

6. Orçamento Público e o Sistema Tributário Nacional

Segundo Antônio de Pádua Ferreira Passos e Priscila de Souza Cavalcante Castro¹⁰⁸, o orçamento público é um instrumento que reflete a estratégia de alocação das despesas do governo, e das

¹⁰⁷ IBPT. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. Estudo Sobre Carga Tributária/PIB x IDH – CÁLCULO DO IRBES. Disponível em: <https://ibpt.com.br/estudo-sobre-carga-tributaria-pib-x-idh-calculo-do-irbes/>. Acesso em: 28 de out. de 2023.

¹⁰⁸ Antônio de Pádua Ferreira; CASTRO, Priscila de Souza Cavalcante. Dívida Pública: A Experiência Brasileira. O Orçamento e a Dívida Pública Federal. PASSOS. SILVA, Anderson Caputo; CARVALHO, Lena Oliveira de; MEDEIROS, Otavio Ladeira de (Orgs.). Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional: Banco Mundial, 2009, pp. 219-241. ISBN 978-85-87841-34-6.

expectativas de receitas para seu atendimento, devendo esses dois estarem alinhados ao planejamento em cada exercício financeiro. O autor afirma que um sistema moderno de orçamento deve observar ao controle, transparência, responsabilidade na gestão dos recursos públicos, manutenção da estabilidade econômica e qualidade do gasto público. Neste contexto, ressalta-se aqui a relevância que assume a tributação para a arrecadação de receitas, o que conduz ao sistema tributário nacional.

O Sistema Tributário Nacional corresponde ao conjunto das regras que regulam a instituição, cobrança, arrecadação e a partilha de tributos. Essas regras podem ser disposições constitucionais, leis, decretos, portarias, instruções normativas, ou seja, tudo aquilo que no ordenamento jurídico possa dizer respeito a exigências fiscais. A concepção predominante prevê, no âmbito do ordenamento brasileiro, cinco espécies tributárias, quais sejam, os impostos, as taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e o empréstimo compulsório¹⁰⁹.

O Código Tributário brasileiro define em seu bojo o conceito de tributo. Nesta seara, bem esclarece a doutrina de Eduardo Sabbag, que assim dispõe¹¹⁰:

Conforme dispõe o art. 3.º do CTN, “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Em síntese, o tributo é prestação pecuniária, exigido de maneira compulsória, instituído por lei e cobrado mediante lançamento. No entanto, o tributo não pode ser confundido com a multa.

Em Portugal, tem-se uma definição semelhante, o imposto pode ser definido como uma “prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coactiva”¹¹¹. Além disso, a Lei Geral Tributária, em seu artigo 3.º, 2 dispõe que “Os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas”¹¹².

Verifica-se da definição supra algumas características do tributo, entre elas a necessidade de lei instituidora, caracterizando o princípio da legalidade. Além disso, percebe-se que o autor retromencionado, Eduardo Sabbag, destaca a diferença entre tributo e multa, os quais, por definição, não se confundem, especialmente pelo fato de que o tributo não constitui sanção de ato ilícito. Tal

¹⁰⁹ NETO, Celso de Barros Correia. Sistema Tributário Nacional: Texto Case da Consultoria Legislativa. Estudos Legislativos, Brasil, 2019. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/texto-base-da-consultoria-legislativa>. Acesso em: 26 out. 2023.

¹¹⁰ SABBAG, Eduardo. Direito Tributário Essencial. 8. ed., Rio de Janeiro: Grupo GEN; 2021, p. 45. ISBN: 9786559640294.

¹¹¹ NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo, Almedina, Coimbra, 1998, p. 224. ISBN: 9724011151.

¹¹² Cfr. art. 3.º, 2 da LGT.

distinção é de suma importância, para que se evite qualquer confusão e as consequências dela decorrente, tendo em vista que os tributos possuem um regramento particular.

Seguindo adiante, e ainda com relação aos limites do retromencionado princípio da legalidade, tem-se definido na Constituição Federal a competência de cada ente federativo para instituir determinado tributo. À essa distribuição de competência, dá-se o nome de competência tributária.

Nesse contexto, mister ressaltar que a competência tributária compreende uma capacidade legislativa plena. A propósito, leciona Luis Eduardo Schoueri¹¹³:

O estudo do sistema tributário brasileiro revela que o constituinte optou por conferir a cada uma das pessoas jurídicas de direito público um campo próprio para instituir seus tributos. Chama-se competência tributária tal faculdade.

Compreende, nos termos do art. 6.º do Código Tributário Nacional, a competência legislativa plena, a identificar que nenhuma das pessoas jurídicas de direito público necessita da autorização de outro ente federado para instituir seus tributos.

Assim sendo, a competência legislativa plena é o poder de legislar sobre todos os aspectos do tributo, como fato gerador, base de cálculo, alíquota, contribuintes e, para isso, não há necessidade de autorização de outro ente federativo.

Tal competência é plena, contudo, não há prejuízo às limitações impostas nas respectivas constituições as quais o ente em tela se submete, seja Constituição Federal, seja Constituições dos Estados ou Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, a depender se estar a falar de União, Estado, Distrito Federal ou Município, além de dever observância ao disposto na Lei Complementar nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, ou seja, o Código Tributário Nacional – CTN do Brasil.

A legislação traz uma série de normas que limitam o poder de tributar, as quais foram sistematizadas pela doutrina em forma de um arcabouço principiológico. Tem-se, assim, diversos princípios que norteiam o Direito Tributário, são eles: Princípio da Legalidade; Anterioridade; Irretroatividade; Igualdade; Proibição do Efeito de Confisco; Unidade Econômica e Política; além das imunidades e os princípios da ordem econômica. Com relação às limitações de ordem constitucional, diz Humberto Avila¹¹⁴:

As limitações constitucionais materiais ao poder de tributar determinam os “limites contedísticos” gerais, que a Constituição instituiu para o Poder Legislativo e para o Poder Executivo, isto é, “o que” pode ser objeto de uma relação obrigacional tributária e “o que” pode ser objeto de fiscalização.

¹¹³ SCHOUERI, Luis E. Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. E-book, p. 145. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555592696/>. Acesso em: 26 out. 2023. ISBN: 9786555592696.

¹¹⁴ AVILA, Humberto B. Sistema Constitucional Tributário, 5ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2012. E-book, p. 71. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502157361/>. Acesso em: 27 out. 2023. ISBN 9788502157361.

López Díaz¹¹⁵, ao escrever sobre as razões para o desajuste das contas públicas, naquele caso, especificamente no contexto espanhol, e entre outras razões apontadas, cita a crise económica sistêmica do Estado de bem-estar. Entretanto, o autor afirma que não é possível generalizar a associação entre o Estado-providência e as crises nas contas públicas, uma vez que os países com sistemas de bem-estar robustos, exemplificando a Dinamarca, Finlândia, Suécia, têm enfrentado a crise de forma mais eficaz. Assim desconstrói a narrativa de insustentabilidade do Estado de bem-estar, apontando que o equilíbrio das contas públicas não depende diretamente do nível de proteção social oferecido, mas de uma gestão mais eficaz dos recursos e das políticas públicas. O argumento central é que, embora esses países tenham elevados gastos públicos, eles mantêm níveis de dívida e déficit relativamente baixos, sugerindo que o Estado de bem-estar social, por si só, não é o causador das crises fiscais.

Posto isto, após uma passagem geral a respeito do Sistema Tributário Nacional, passa-se agora a discutir a importância da arrecadação por meio de tributos na garantia da realização das tarefas assumidas pelo Estado.

7. A Tese da Sobrecarga e a Crise de Governabilidade Frente à Arrecadação Através de Tributos

Ferreira Filho¹¹⁶ aborda uma ideia muito importante sobre esse tema, qual seja a tese da sobrecarga, a qual aponta uma crise de governabilidade do Estado contemporâneo, caracterizada pela incapacidade de resolver as tarefas atribuídas em nível constitucional, ou meramente legal. Essa incapacidade pode ser resultante de um excesso de tarefas, ou também pela arrecadação insuficiente de recursos financeiros, podendo também até ser de uma combinação das duas. O autor mencionado entende que a Constituição brasileira de 1988 ignorou a questão relativa aos meios necessários ao desempenho de tantas tarefas assumidas, tecendo críticas ao seu texto, como a falta de hierarquia entre os direitos previstos, nomeadamente inserindo no mesmo patamar o direito ao lazer e o direito à educação.

A criação de um Estado Social, segundo Piketty, influenciou na necessidade de arrecadação do Estado. O autor afirma que essa mudança se iniciou a partir dos anos 1920-1930, estabilizando-se nos

¹¹⁵ DÍAZ, A. López. Crisis Económica y Desajuste de las Cuentas Públicas. In PASCUAL, Luiz Malvárez; GÓMEZ, Salvador Ramírwez (org). Fiscalidad en Tiempos de Crisis. Espanha: Editora Aranzadi, 2014, pp. 26-27. ISBN: 978-84-9059-411-7.

¹¹⁶ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Constituição e Governabilidade: Ensaio Sobre a (In)governabilidade Brasileira. São Paulo: Saraiva, 1995, pp. 27-38. ISBN 85.02.01597-4.

anos 1970-1980, e nesse período ocorreu um grande crescimento da participação dos impostos e das despesas públicas na renda nacional de todos os países ricos.¹¹⁷

Considerando a necessidade de se obter recursos para custear as tarefas assumidas pelo Estado, e sendo a cobrança de tributos a principal fonte de receita do ente público, essencial se faz trazer à baila uma teoria muito famosa quando o assunto é a relação entre o aumento da carga tributária e o seu consequente efeito sobre a arrecadação, qual seja a Curva de Laffer. Para compreender melhor a aplicação dessa teoria na prática, primeiramente, precisamos entender em que consiste a chamada “carga tributária”. Neste âmbito, adota-se aqui o conceito da relação entre a soma da arrecadação federal, estadual e municipal e o Produto Interno Bruto (PIB), trazido pela Receita Federal do Brasil¹¹⁸.

Feitas tais considerações, a respeito da relação entre carga fiscal e a respectiva receita arrecadada, veja-se¹¹⁹:

A Curva de Laffer tem o nome do seu criador, o economista Arthur Laffer, e é um instrumento de teoria económica cujo objectivo é comparar a quantidade de impostos cobrados com a quantidade de receita pública que o Governo pode amealhar. Laffer advogou durante toda a sua carreira que o Estado poderia aumentar a sua receita fiscal através da diminuição da quantidade de impostos cobrados e, como tal, desenvolver a sua Curva de Laffer com o objectivo de comprovar essa teoria.

A base da teoria é muito simples. A Curva de Laffer explica que, a partir de determinado ponto, por mais que se aumente o imposto cobrado, menor será a receita fiscal. Isso deve-se a várias razões, mas a principal tem a ver com o maior incentivo que ocorre à evasão fiscal por parte do contribuinte, que não consegue suportar tamanha carga fiscal.

Sendo assim, extrai-se que o aumento da tributação nem sempre implicará no aumento da arrecadação, podendo gerar efeitos adversos, contrário do pretendido, no momento em que se alcança o valor máximo da Curva de Laffer, passando então cair a arrecadação.

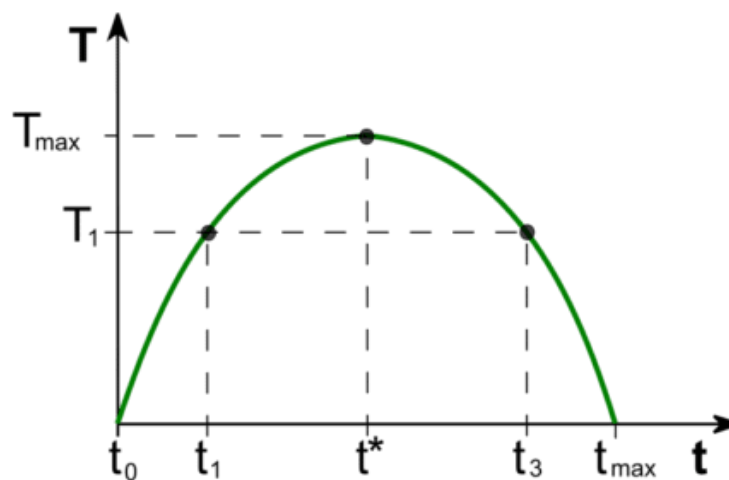
Neste contexto, essa relação de causa e efeito, entre o aumento da carga fiscal e a consequência sobre a quantidade de impostos arrecadados, é representado pelo seguinte gráfico:

Figura 1: Curva de Laffer

¹¹⁷ PIKETTY, Thomas O Capital no Século XXI/Thomas Piketty, tradução Monica Baumgarten de Bolle. 1. ed. - Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 595. ISBN: 9788580575811.

¹¹⁸ BRASIL. Receita Federal. O que é a Carga Tributária: Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/educacao-fiscal/educacao_fiscal/folhetos-orientativos/carga-tributaria-dig.pdf. Acesso em 09 set. 2024

¹¹⁹ COSTA, Diana. Curva de Laffer: O Que é e Como Interpretar. Rankia, Portugal, 13 jul. 2021. Disponível em: rankia.pt/fiscalidade/curva-de-laffer-o-que-e-e-como-interpretar/. Acesso em: 27 set. 2024.



Fonte: Rankia (2024)

Neste gráfico, o eixo vertical (indicado pela letra T) indica o total de impostos arrecadado por um determinado Governo, enquanto o eixo horizontal (indicado pela letra t) corresponde à carga fiscal aplicada à população.

Desta forma, verifica-se que a arrecadação fiscal aumenta à medida que a carga fiscal aumenta. Contudo, esse aumento não é ilimitado e incondicionado. Infere-se que há um limite (representado no gráfico por t^*), e é justamente nesse ponto que a carga tributária chegou em seu limite, tendo em vista que a partir disso o aumento não significa que o governo arrecadará mais.

Isso ocorre porque a partir desse momento as empresas passam a produzir menos, os impostos deixam de ser declarados em sua totalidade, ou outras estratégias de evasão fiscal são colocadas em práticas por parte dos contribuintes, que buscam subterfúgios para evitar ou diminuir o peso suportado pela alta tributação.

A Curva de Laffer revela que o índice de sonegação, ou seja, omitir ou declarar de forma incorreta informações obrigatórias, poderá aumentar em função da alta na cobrança de tributos. Isto posto, nem sempre esse aumento trará consequências positivas para o ente federativo. Há de se moderar para que não se ultrapasse o limite da curva mencionada, levando a uma queda na arrecadação como consequência indesejada.

Estudo realizado mostra que no Brasil ainda há vantagem no aumento da tributação. Dessa forma, não foi atingido o limite da Curva de Laffer, logo, um aumento na carga tributária significaria um aumento na receita. Além disso, o estudo revelou um cenário de alta regressividade do sistema tributário,

modelo esse que afeta proporcionalmente mais os sujeitos com renda mais baixa. Nessa linha de raciocínio cita-se¹²⁰:

Devemos levar em consideração o cenário do sistema tributário que foi exposto no decorrer do trabalho, a respeito da alta regressividade do mesmo, o que nos leva a enfatizar e extrema importância de uma reavaliação da incidência desta tributação sobre os agentes econômicos, pois a mesma tem afetado de maneira desproporcional indivíduos com altos níveis de renda e outros com rendas muito baixa.

Do estudo aludido, apesar da possibilidade de aumentar a tributação por ensejar aumento da arrecadação, verifica-se a existência do problema da regressividade, o qual, segundo Wesley Rocha¹²¹, pesa mais na parcela de renda inferior de determinada sociedade, aliviando as camadas superiores. Neste sentido, entende Phelippe Oliveira¹²²:

A tributação sobre o consumo no Brasil assume um papel de destaque na arrecadação tributária total, quando comparada com outras modalidades de tributação. Com isso, sob a vertente arrecadatória, os tributos incidentes sobre o consumo têm cumprido o seu papel com acentuado êxito. No entanto, por perfazer espécie de tributação indireta, marcada pela possibilidade de transferência do encargo econômico para o consumidor final, produz significativos efeitos sobre o consumo de bens essenciais, onerando de forma mais acentuada o contribuinte com menor capacidade contributiva, o que pode contribuir com a manutenção da pobreza.

Posto isto, percebe-se que a tributação no Brasil diante da característica presente da regressividade, há uma tendência à perpetuação da desigualdade social, em prejuízo à redistribuição de renda.

Apesar da questão retomada, não se pode olvidar que a arrecadação através da tributação se faz fundamental para o funcionamento do Estado. Contudo, conforme explicita Joaquim Rocha¹²³, a administração tributária é comumente vista como uma entidade odiosa, inquisidora e intrusiva, inclusive violando direitos básicos dos cidadãos e empresas, visualizando a arrecadação de tributos de modo excessivo e abusivo. Ato contínuo, o autor explica que tal percepção pode ser compreendida num plano normativo abstrato e num plano concreto-aplicativo.

¹²⁰ LUQUINI, R. H.; Cruz, A. D. S. da; Castro, G. H. L. de. Verificação Empírica da Curva de Laffer para o Brasil Entre os Anos de 1996 a 2014. *Economia & Região*, [S. l.], v. 5, n. 1, pp. 31–52, 2017. DOI: 10.5433/2317-627X.2017v5n1p31. Disponível em: <https://ojs.uel.br/revistas/uel/index.php/ecoreg/article/view/28090>. Acesso em: 28 out. 2023.

¹²¹ ROCHA, Wesley. *Reforma Tributária em Pauta*. São Paulo: Grupo Almedina (Portugal), 2021. E-book, p. 29. ISBN: 9786556273082. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556273082/>. Acesso em: 29 out. 2023.

¹²² OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires D. *Aspectos Controvertidos da Reforma Tributária: Na Visão dos Procuradores da Fazenda Nacional*. São Paulo: Grupo Almedina (Portugal), 2022. E-book, p. 21. ISBN 9786556276045. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556276045/>. Acesso em: 29 out. 2023.

¹²³ ROCHA, Joaquim Freitas da. *A Administração Tributária Odiosa (Repensando os Fins e Atuações do Fisco)*. In BARROSO, Nuno e FALCÃO, Pedro Marinho (org) – *Desafios Tributários*. Porto: Vida Económica, 2015, pp. 129 e 130. ISBN 978-989-768-173-8.

No plano normativo abstrato, verifica-se a atuação da AT no âmbito de atuações restritivas, considerando que os atos e procedimentos possuem um forte componente de limitação de direitos fundamentais previstos na constituição, especialmente direitos, liberdades e garantias. Cita-se aqui o direito de propriedade, liberdade de iniciativa e de organização empresarial, o direito ao bom nome e reputação e à reserva da vida privada, inviolabilidade do domicílio ou correspondência, liberdade de exercício de profissão, entre outros.¹²⁴

Em outro turno, no plano concreto-aplicativo, muitos dos procedimentos inerentes à atividade e muitos dos seus atos configuram como impositivos, acarretando alto grau de intrusão na esfera jurídica dos administrados. Neste âmbito, exemplifica-se atos de liquidação, cobrança de tributos, execução forçada ou coerciva de dívidas, ou os atos de feição inspetiva ou fiscalizadora, como entrada no estabelecimento do contribuinte e acesso aos registros informáticos, bem como os de natureza cautelar ou preventiva, aplicação de coimas, ou indeferimento de pretensões.¹²⁵

Ademais, além desses casos supracitados, que evidenciam a essência limitativa do agir administrativo, soma-se ainda o especial invólucro jurídico que reveste a administração tributária e os seus atos. Isto ocorre porque, considerando que a Administração prossegue o interesse público, o ordenamento jurídico protege suas manifestações de vontade, atribuindo um regime legal frequentemente encarado como favorável e materialmente desigual. Neste contexto, a blindagem que reveste os atos da AT se materializa de diversas formas, como na presunção de sua legalidade (considerando-se válidos até efeito contrário), privilégio de execução prévia (pois os meios impugnatórios interpostos não possuem efeito suspensivo, em regra), o processo de execução fiscal (mais célere e especial na cobrança das dívidas), bem como no privilégio creditório para o pagamento dessas dívidas.¹²⁶

Apesar disso, Joaquim Rocha ressalta que este arsenal de atuações não se materializa em prerrogativas voluntárias, de oportunidade ou discricionárias, muito menos arbitrárias. Em verdade, a AT deve obedecer aos imperativos do Estado de Direito, a propósito, a subordinação à Constituição Federal, bem como à lei, à proporcionalidade, necessidade de fundamentação das atuações e atos decisórios.¹²⁷

Em seguida, relembra-se que a atuação da administração nem sempre conduz a um ato intrusivo e restritivo. Assim, pode também corresponder a uma atuação benéfica ao contribuinte, como quando, por exemplo, concede-se um benefício fiscal, como a isenção, redução de taxa, diferimento da tributação, dedução especial, entre outros. Também corresponde a uma atuação benéfica quando se efetua uma

¹²⁴ *Ibid.*, p. 130.

¹²⁵ *Ibid.*, pp. 130 e 131.

¹²⁶ *Ibid.*, pp. 131 e 132.

¹²⁷ *Ibid.*, p. 132.

liquidação com reembolso, ou quando se defere uma pretensão, ou com a revogação oficiosa de um ato de tributação. Tem-se aqui então o que se designa como administração tributária não impositiva.¹²⁸

No presente momento, e mais especificamente no contexto do cerne deste debate, Joaquim Rocha leciona que os fins prosseguidos pelos entes públicos não são autônomos, ou seja, não são por si definidos e determinados. Assim, tais fins são heterônomos e transcendem a pessoa que os prossegue. Diante disso, esses fins cristalizam no interesse público, equivalendo aqui às ideias de bem-estar coletivo e equilíbrio social, sendo pressupostos essenciais do modelo socioinstitucional trazido pelo legislador constituinte¹²⁹.

Nesta mesma lógica, Rodrigo Petry¹³⁰ entende o dever de pagar tributos como um preço da civilização, afirma que em um Estado democrático e social de Direito, como é o brasileiro, o tributo não deve ser visto como algo em si negativo. O pagamento de tributos é um dever moral e legal e que, respeitando os direitos dos cidadãos-contribuintes, as receitas decorrentes financiam as atividades estatais, benefícios e serviços públicos. Assim, por meio de tributos justos, pode-se garantir os direitos fundamentais, a redistribuição de riqueza, bem como a criação de condições para o desenvolvimento econômico e social.

O autor afirma que, por meio dos tributos, compra-se a civilização. Assim, deve-se entender os tributos como uma prestação cívica, e essa conscientização deve ser disseminada, no sentido de se ter uma postura equilibrada e colaborativa, inclusive inspirando as condutas dos agentes públicos fiscais, que devem pautar as suas atividades numa atuação justa, legal e moral.¹³¹

Diante disso, é possível estabelecer um diálogo construtivo entre contribuintes e fisco, que contribua para a melhoria do sistema tributário e para a criação de um ambiente econômico e social mais justo, assim propício ao desenvolvimento do país.¹³²

8. Equilíbrio Fiscal e Reserva do Possível

Após a análise da arrecadação do país através da cobrança de tributos, aborda-se agora esse assunto voltada para a questão do equilíbrio fiscal e o impacto na conjuntura nacional, principalmente na prestação de serviços básicos para a população.

¹²⁸ *Ibid.*, p. 133.

¹²⁹ *Ibid.*, p. 135.

¹³⁰ PETRY, Rodrigo Caramori. Ética Tributária dos Contribuintes e do Fisco. São Paulo: Revista Consultor Jurídico (ConJur), 2021. ISSN 1809-2829. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-mai-30/rodrigo-petry-etica-tributaria-contribuintes-fisco/#:~:text=Essa%20postura%20equilibrada%20e%20colaborativa%20deve%20estar,para%20uma%20atua%C3%A7%C3%A3o%20justa%2C%20legal%20e%20moral.> Acesso em: 05 out. 2024

¹³¹ *Ibid.*

¹³² *Ibid.*

Neste âmbito, inegável que um país estável financeiramente se mostra favorável a investimentos, levando a uma confiança por parte do investidor, gerando, por conseguinte, reflexos positivos na economia. Do contrário, os reflexos seriam negativos. Desta forma é preciso equilibrar as contas públicas, evitando o endividamento público.

O princípio da reserva do possível, originado no direito alemão nos anos 1970, limita a realização de direitos fundamentais com base nas condições financeiras do Estado, funcionando como uma espécie de "balança jurídico-econômico" para a administração pública. Esse princípio estabelece que a administração deve atender às necessidades da sociedade conforme critérios de razoabilidade e proporcionalidade, considerando a adequação das demandas e as possibilidades financeiras do Estado. No Brasil, a aplicação desse princípio desvinculou-se da necessidade e adequação, concentrando-se no limite financeiro, o que frequentemente resultou na restrição de direitos fundamentais, como a dignidade e o direito à vida. Assim, o princípio tem sido utilizado para mascarar a inércia estatal na promoção dos direitos fundamentais, afastando o Estado da sua função de garantir as necessidades da sociedade.¹³³

A questão da dívida no governo brasileiro é de suma importância, sobretudo por impactar na economia e produzir reflexos na elaboração de políticas públicas necessárias. Nesse sentido afirmam Lima e Diniz¹³⁴:

A análise da dívida dos governos é realizada mediante o exame do fluxo fiscal da receita e do gasto. Logo, se o volume de gastos excede o volume das receitas surge um déficit orçamentário. Esse déficit, segundo argumentos de Herber (1983, p. 437), fornece a precondição fundamental para a criação do fenômeno da dívida na medida em que se constitui em fonte de recurso necessária para atender essa situação orçamentária desfavorável. Assim, o governo é obrigado a compatibilizar o nível de gastos à capacidade de arrecadação visando manter a dívida em níveis suportáveis, isto é, dar especial atenção às fontes potenciais de recursos para o financiamento do gasto, incluindo o serviço da dívida (amortização da dívida mais juros).

A dívida pública se mostra importante instrumento de financiamento do Estado, sendo uma via de abastecimento do caixa do Tesouro, em alternativa à emissão de moeda, a qual gera inflação, diminuindo o poder de compra da população. Além disso, seria uma opção em relação ao aumento da carga tributária, essa que consequentemente desacelera a atividade econômica e traz o desemprego.

Além disso, ao fazer uma dívida, o governo obtém recursos para investir em infraestrutura e programas sociais. Contudo, Guilherme Oliveira ensina que o endividamento traz como consequência os juros, resultando no crescimento da própria dívida pública e afetando todas as operações financeiras

¹³³ SILVA, Junnior Leite da. Reserva do Possível e o (Des)Equilíbrio Fiscal dos Municípios. O Poder de Eleger Prioridades. Disponível em: <https://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/ppds/article/download/16431/4078>. Acesso em 13 out. 2024.

¹³⁴ LIMA, Severino Cesário D.; DINIZ, Josediton A. Contabilidade Pública - Análise Financeira Governamental. São Paulo: Grupo GEN, 2016. E-book, p. 335. ISBN 9788597008395. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597008395/>. Acesso em: 28 out. 2023.

realizadas diariamente pelas pessoas, como a compra com cartão de crédito, despesas a prazo ou financiamentos¹³⁵.

É comum, principalmente por parte de alguns agentes políticos, tecer críticas à forma de gestão aplicada no Brasil como um todo, entendendo ser um estado grande, pesado, custoso, mormente por estar diretamente ligada à carga tributária.

Isso se dá pelo fato de que o gestor precisa encontrar fontes para custear as despesas públicas, tanto no pagamento dos salários de seus servidores, como na realização de políticas públicas e prestação de serviços à população, alinhando com o equilíbrio fiscal.

Nesse contexto, surge a ideia de reserva do possível, a saber¹³⁶:

O princípio da reserva do possível consubstancia aquele em que o Estado, para a prestação de políticas públicas – que incluem os direitos sociais e prestacionais – deve observar, em cada caso concreto, os três elementos ditos acima: a necessidade, a distributividade dos recursos e a eficácia do serviço. Conforme será visto, o Poder Público encontra-se limitado economicamente, não tendo condições de atender toda a população indistintamente.

Entretanto, Soares¹³⁷, ao analisar os problemas do constitucionalismo posterior a Constituição Brasileira de 1988, acredita que o transplante do conceito de “reserva do possível” para o contexto brasileiro é uma, entre outras, das disfunções do constitucionalismo aludido. Segundo o autor, não houve a devida adaptação à realidade social e cultural brasileira.

No entanto, a sua aplicação deve ser equilibrada com o princípio do mínimo existencial, que assegura um conjunto de condições materiais mínimas para uma vida digna. Esse equilíbrio é essencial para evitar que o Estado utilize o argumento da reserva do possível como justificativa para negar direitos fundamentais, comprometendo a dignidade humana e as necessidades básicas da população.

Ocorre que a aplicação do conceito de reserva do possível deve ser equilibrada com o princípio do mínimo existencial, que assegura um conjunto de condições materiais mínimas para uma vida digna. Esse equilíbrio é essencial para evitar que o Estado utilize o argumento da reserva do possível como justificativa para negar direitos fundamentais, comprometendo a dignidade humana e as necessidades básicas da população.¹³⁸

¹³⁵ OLIVEIRA, Guilherme. Como a Dívida Pública Afeta Cada Brasileiro. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/especiais/especial-cidadania/divida-publica-brasileira-aumenta-fica-mais-cara-e-e-desafio-para-a-recuperacao-economica/como-a-divida-publica-afeta-cada-brasileiro>. Acesso em: 30 out. 2023.

¹³⁶ DO NASCIMENTO, Ana Franco. Direito à Saúde Deve Ser Visto em face do Princípio da Reserva do Possível. Brasil, 12 fev. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-fev-12/ana-franco-direito-saude-visto-face-reserva-possivel/>. Acesso em: 27 set. 2023.

¹³⁷ SOARES, Ricardo Maurício Freire. Direitos Fundamentais: Reflexões e Perspectivas. Salvador: Faculdade Baiana de Direito, 2013, p. 36. ISBN 978-85-62756-30-6.

¹³⁸ LOPES, Wellington. A Eficácia dos Direitos Sociais Com o Equilíbrio de Dois Princípios Constitucionais: A Reserva do Possível e Mínimo Existencial. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/a-eficacia-dos-direitos-sociais-com-o-equilibrio-de-dois-principios-constitucionais-a-reserva-do-possivel-e-minimo-existencial/1824982799>. Acesso em 13 out. 2024

Eduardo Antônio Klausner e Fernando Barroso De Deus defendem a ideia de uma promulgação de uma legislação adequada, para estabelecer um critério mensurável de mínimo existencial na saúde pública, que sustente o argumento da reserva do possível em demandas justificadas pelo direito fundamental à saúde. A continuidade do Estado do Bem-Estar Social depende dessa abordagem, pois é necessário equilibrar o planejamento financeiro e evitar gastos ilimitados, assim como a arrecadação tributária não deve inviabilizar a atividade produtiva. Para atingir esse objetivo, é crucial integrar uma definição hermenêutica precisa do artigo 196 da Constituição Federal, entendendo a saúde como a ausência de doença e a promoção de tratamentos terapêuticos, além de assegurar a destinação adequada de recursos orçamentários para a saúde.¹³⁹

Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁴⁰ defende que, uma vez confrontado o mínimo existencial com a reserva do possível, aquele deve prevalecer.

9. O Dever de Observância à Neutralidade Fiscal

O conceito de neutralidade fiscal refere-se à ideia de que o sistema tributário não deve interferir nas decisões económicas dos contribuintes. Em teoria, o princípio da neutralidade implica que os impostos não devem distorcer a atividade económica, permitindo que o mercado funcione sem interferências significativas do Estado. Trata-se de um princípio que possui previsão expressa nos direitos portugueses¹⁴¹ e brasileiro¹⁴², nesse último caso incluso pela Emenda Constitucional 132 de 2023 (Reforma Tributária), especialmente no contexto da importação do instituto do IVA para o ordenamento do Brasil, sob o nome de Imposto sobre Valor Agregado.

No entanto, conforme aduz Diana Almeida¹⁴³, na prática, o sistema fiscal português não é completamente neutro. Neste sentido, a falta de neutralidade é visível quando diferentes escolhas fiscais resultam em consequências tributárias mais vantajosas para o contribuinte, como é o caso do planeamento fiscal. Este conceito baseia-se justamente na possibilidade de optar por um regime fiscal mais favorável, o que já demonstra a ausência de neutralidade. A falta de neutralidade é frequentemente

¹³⁹ KLAUSNER, Eduardo Antônio e DE DEUS, Fernando Barroso. Critério Orçamentário Objetivo Para a Reserva do Possível: Marco Necessário Para Não Inviabilizar o Estado do Bem-Estar Social. <https://portal.tj.rj.jus.br/documents/d/portal-conhecimento/008-revistadireito2023-01-eduardoaklausner-fernandobdeus>. Acesso em 13 out. 2024.

¹⁴⁰ MELLO, op. cit., p. 737.

¹⁴¹ Cfr. Ac. 83/2016, 2.ª Secção do Tribunal Constitucional de Portugal: “Princípio da neutralidade fiscal, decorrente do princípio da igualdade, previsto nos arts 13.º, e do direito fundamental de livre iniciativa económica, previsto nos arts.º 61.º, 80.º, al. c), e 86.º, todos da CRP.” Processo n.º 241/2015. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160083.html>. Acesso em 30 set. 2024.

¹⁴² Cfr. Art. 156-A, § 1º da CF/88 “O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:”.

¹⁴³ ALMEIDA, Diana Sofia Diamantino. Os Meios de Combate ao Planeamento Fiscal Abusivo: A Actualidade e o Futuro. Julho 2015. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2015. Dissertação de Mestrado. Disponível em: <https://estudogeral.uc.pt/bitstream/10316/34697/1/Os%20Meios%20de%20Combate%20ao%20Planeamento%20Fiscal%20Abusivo%20A%20Actualidade%20e%20o%20Futuro.pdf#page=12&zoom=100,129,390>. Acesso em 30 set. 2024.

observada quando se utiliza do sistema fiscal para influenciar comportamentos económicos e implementar políticas extrafiscais. Em suma, o princípio da neutralidade fiscal pretende garantir que as escolhas dos agentes económicos não são influenciadas pela carga tributária, mas tal neutralidade não é completamente aplicada, sendo que muitas vezes se procura moldar comportamentos através de incentivos fiscais.

Nesse momento, o Brasil tenta adotar a neutralidade com a implementação do seu IVA, com o advento da reforma tributária, e acende-se alerta para as consequências da não observância do princípio retromencionado. Conforme alerta Paulo Duarte Filho¹⁴⁴ “A cada 1.000 processos decididos pela Corte Europeia sobre IVA, 492 referem-se a casos de neutralidade. O ponto é que ainda há tempo para melhorar nossa situação, pois o PLP 68 ainda tramita no Congresso.”, sendo assim, e considerando já a grande quantidade de processos que abarrotam o judiciário brasileiro, faz-se mister atentar para o princípio em causa, especialmente no momento em que tramita o Projeto de Lei Complementar de número 68 retromencionado¹⁴⁵.

Diante do exposto, o princípio em causa revela sua relevância para o objeto de estudo presente aqui, especialmente porque implica que o sistema tributário não deve interferir nas decisões económicas dos contribuintes, permitindo que o mercado opere sem distorções significativas do Estado. Desta forma, apesar de, conforme apontado, existir no sistema fiscal um certo grau de inobservância, tornando o sistema não completamente neutro, não se pode perder de vista o dever de respeito ao princípio da neutralidade fiscal, que inclusive tem fundamento constitucional, ainda que seja em decorrência do princípio da igualdade ou da livre iniciativa.

PARTE II – OS INSTRUMENTOS TRIBUTÁRIOS COMO MECANISMOS DE REDISTRIBUIÇÃO DO RENDIMENTO E DA RIQUEZA

No presente momento, e já considerando tudo o que fora exposto, principalmente acerca das finalidades e objetivos dos ordenamentos jurídicos brasileiro e português, e assumindo a aplicabilidade imediata e direta dos direitos, liberdades e garantias fundamentais, passa-se agora a expor de que forma o Direito Tributário pode contribuir na concretização da redistribuição do rendimento e da riqueza, oferecendo ferramentas para a materialização da justiça social, da igualdade material, capacidade contributiva e redução das desigualdades, mormente para permitir o respeito a dignidade humana.

¹⁴⁴ FILHO, Paulo Duarte. Neutralidade, O Poderoso e Silencioso Princípio da Reforma. Brasil, 2024. Disponível em: <https://www.jota.info/artigos/neutralidade-o-poderoso-e-silencioso-principio-da-reforma>. Acesso em: 30 set. 2024.

¹⁴⁵ Cfr. Senado Federal “Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS)”. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/164914>. Acesso em 10 out. 2024.

Sendo assim, feita a análise dos fundamentos teóricos que justificam a redistribuição de renda, especialmente num contexto do Estado de Bem-Estar Social e do pós-positivismo constitucional, e com a devida atenção às dificuldades e desafios inerentes, objeto de debate na primeira parte deste trabalho, torna-se imprescindível investigar de que modo o Direito Tributário pode fornecer os mecanismos necessários para a concretização desse ideal redistributivo.

Neste capítulo, serão analisados os principais instrumentos tributários que, à luz da Constituição e da legislação infraconstitucional, visam promover uma distribuição mais equitativa da riqueza e dos rendimentos. Ao tratar de temas como a tributação progressiva sobre a renda, os impostos sobre o património e as heranças, e os incentivos fiscais destinados a corrigir desigualdades estruturais, procuraremos evidenciar como o sistema tributário contribui ou pode contribuir para a realização dos objetivos de justiça social. Além disso, será discutido o papel do Direito Tributário como ferramenta prática de combate à concentração de riqueza e desigualdades sociais.

Posto isto, o estudo agora será bifurcado em dois seguimentos, sendo que no primeiro analisaremos o Direito posto, com enfoque nos ordenamentos jurídicos brasileiro e português. Num segundo momento, a análise do presente tema será baseada em ideias objeto de discussão, de modo que venham a trazer um debate propositivo para agregar e enriquecer a concepção de que os instrumentos típicos de Direito Tributário podem promover a justiça social e redistribuição de rendimento e riqueza.

Capítulo 1 – Enquadramento e Caracterização dos Instrumentos de Redistribuição Típicos de Direito Tributário: Análise dos Ordenamentos Jurídicos Brasileiro e Português

A redistribuição de rendimentos e riquezas por meio de instrumentos tributários desempenha um papel central na configuração das políticas públicas em sociedades democráticas contemporâneas. No contexto dos ordenamentos jurídicos brasileiro e português, a redistribuição revela não apenas um meio de promover justiça social, mas também de assegurar a realização de direitos fundamentais, alinhando-se aos princípios constitucionais estabelecidos em ambos os países.

Dito isto, no presente capítulo serão analisados os principais instrumentos tributários de redistribuição que integram os sistemas fiscais do Brasil e de Portugal. A análise incidirá sobre os mecanismos que já estão estabelecidos nesses ordenamentos jurídicos, com foco no contributo de cada um para a promoção da equidade social. Desta forma, partindo dos princípios constitucionais e fiscais, como a igualdade, justiça social, capacidade contributiva e estado social, será feita uma caracterização detalhada dos tributos que se destacam por suas funções especialmente redistributivas.

Neste contexto, o estudo comparativo entre Brasil e Portugal permitirá não só observar os pontos em comum nos dois sistemas, mas, além disso, também permitirá identificar diferenças para um contributo recíproco entre os dois ordenamentos. Então, através desta análise, será possível compreender como esses ordenamentos lidam com a necessidade de ajustar as desigualdades socioeconómicas por via tributária, dentro dos limites e desafios anteriormente aduzidos.

Por outro lado, admite-se que a busca pela realização desses ajustes sobre as desigualdades socioeconómicas encontra grandes desafios, sobretudo diante da frequente disseminação de pensamentos que invalidam esses objetivos, nomeadamente narrativas neoliberais, a propósito:¹⁴⁶

As narrativas neoliberais identificam nos direitos sociais e nas entidades coletivas verdadeiras adversárias do crescimento económico e, no intuito de desinstitucionalizar garantias e instrumentos protetivos, disseminam ideias e formulações direcionadas à vilanização de conquistas humanistas e civilizatórias, explorando as desigualdades para a propagação de desinformações e para a manipulação de cunho ideológico.

Assim, é necessário que se tenha uma consciência coletiva pela importância de se buscar uma redistribuição de renda, visando a efetivação de direitos fundamentais a todos, a diminuição das desigualdades e a materialização do Estado de Bem-Estar social.

1. Tributação Progressiva sobre o Rendimento

A tributação sobre o rendimento consubstancia um dos principais mecanismos de redistribuição da renda, seja no contexto brasileiro, seja no contexto português. Assim, através de diferenciação de taxas, ou alíquotas (conforme termo adotado no Brasil), que são progressivas em função do rendimento coletável (base de cálculo), faz-se uma tributação, de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte.

A progressividade contribui para um sistema tributário eficiente e justo, de modo a que os mais ricos contribuíssem com uma maior parcela dos seus rendimentos. Entretanto, no Brasil o Imposto de Renda poderia contribuir para fornecer uma maior equidade, porém apresenta limitações na sua progressividade. Isso se dá considerando que as faixas de isenção e as alíquotas não se ajustam de forma proporcional à estratificação de rendimentos, acarretando numa menor carga tributária relativa para os mais favorecidos.¹⁴⁷

¹⁴⁶ DELGADO, Maurício Godinho et al. Parâmetros Estruturais e Desafios no Século XXI. Organização por Ricardo Macedo de Brito Pereira. 1. ed. São Paulo: LTr, 2022, p. 496. ISBN: 9788544239216.

¹⁴⁷ SARMENTO, Isabella Campos. Quem Paga Mais Tributo no Brasil? A Regressividade do Sistema Tributário Brasileiro: Uma Questão de Justiça Fiscal. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/quem-paga-mais-tributo-no-brasil-a-regressividade-do-sistema-tributario-brasileiro-uma-questao-de-justica-fiscal/2059701588>. Acesso em: 16 out. 2024.

1.1 Progressividade do Imposto

A progressividade remete a um termo que se refere a algo que avança ou evolui. Dito isso, um imposto progressivo é um tributo cujas alíquotas são cobradas de forma variável, aumentando na medida que uma determinada métrica também aumenta, como por exemplo o aumento da renda auferida, podendo ainda, não tão frequente, ser em razão por exemplo do tempo. Tem-se assim o crescimento proporcional das alíquotas, e o melhor exemplo disso é o imposto que incide sobre o rendimento.¹⁴⁸

A progressividade se opõe à regressividade, ou seja, aqui as alíquotas irão reduzir com o aumento da renda. Sendo assim, ocorre que quem auferir rendimentos menores irá pagar, proporcionalmente, mais do que aqueles cujos rendimentos são maiores.¹⁴⁹

Os impostos indiretos sobre o consumo, quando aplicados aos mesmos produtos, tendem a ter a mesma taxa e, isoladamente, não são habitualmente regressivos ou progressivos. No entanto, considerando toda a estrutura tributária sobre o consumo, podem existir diferentes taxas em função da essencialidade e do peso relativo dos bens na cesta de consumo das famílias. Assim, a tributação sobre os produtos da cesta básica, que tem um peso significativo no orçamento das famílias de menores rendimentos, é consideravelmente inferior àquela aplicada aos produtos que têm maior peso no orçamento das famílias de rendimentos mais elevados.¹⁵⁰

Neste contexto, Sérgio Vasques¹⁵¹ diferencia os impostos progressivos, regressivos e proporcionais. Os impostos progressivos são aqueles cuja taxa aumenta à medida que aumenta a matéria tributária. No caso dos impostos regressivos, a taxa diminui na medida que aumenta a matéria tributável. Já os proporcionais, tem-se aqui uma taxa uniforme, que não se altera em função do valor da matéria tributável.

Neste âmbito, Paula Rosado¹⁵² leciona que o Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares é um imposto progressivo, considerando que o nível de tributação do contribuinte aumenta à medida que o rendimento coletável aumenta. Neste cenário, verifica-se, seja no caso do IRS (Portugal), seja no IRPF (Brasil), que há um aumento mais do que proporcional, levando em consideração que a

¹⁴⁸ EQUIPE MAIS RETORNO. Imposto Progressivo. Publicado em: 19 fev. 2020. Disponível em: <https://maisretorno.com/portal/termos/i/imposto-progressivo>. Acesso em 16 out. 2024.

¹⁴⁹ *Ibid.*

¹⁵⁰ BRASIL. Senado Federal do Brasil. Progressividade e regressividade. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/manualdecomunicacao/guia-de-economia/progressividade-regressividade>. Acesso em: 16 out. 2024.

¹⁵¹ VASQUES, Sérgio – op. cit., p. 223.

¹⁵² PEREIRA, Paula Rosado. Manual de IRS. (Manuais Universitários). Coimbra: Almedina, 2022, 4ª ed., p. 61. ISBN: 978-989-40-0737-1.

própria taxa/alíquota aplicável aumenta. Sendo assim, ao passo que o rendimento cresce, a respetiva parcela que incide sobre ele também cresce.

A progressividade do imposto sobre o rendimento pessoal tem previsão expressa no texto constitucional, devendo ainda considerar as necessidades e rendimentos do agregado familiar¹⁵³. Na Constituição brasileira de 1988, tem-se o instituto da progressividade, em âmbito de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, previsto no artigo 149, §1º, estabelecendo que será informado pelos critérios de generalidade, universalidade e progressividade¹⁵⁴.

A autora aborda uma discussão doutrinária acerca da tributação do rendimento das pessoas singulares, que se cinge a respeito da opção entre uma tributação progressiva e uma tributação proporcional. Neste contexto, parte da doutrina entende que o princípio da capacidade contributiva não impõe que as taxas/alíquotas sejam progressivas, bastando apenas ser proporcionais, considerando que assim já acarretaria o pagamento de impostos mais elevados para os sujeitos passivos com maior força económica. Assim, as taxas de tributação proporcionais já garantem a igualdade vertical entre contribuintes e a observância ao princípio da capacidade contributiva.¹⁵⁵

Por fim, conclui-se que a existência dessa progressividade atinentes a esses impostos nos sistemas fiscais atuais está pautada em motivos de natureza extrafiscal, relacionados a uma ideia de Estado Social, onde o imposto é um elemento ativo na prossecução de seus objetivos de proteção social e de justiça distributiva.¹⁵⁶

Diante do exposto, a progressividade é uma característica presente na forma de tributação dos impostos sobre a renda, tanto em Portugal quanto no Brasil, e consiste basicamente no crescimento das taxas/alíquotas, aplicadas sobre a base de cálculo, que é o rendimento coletável, onerando mais, por consequência, os contribuintes que possuem maior força económica.

1.2 Nível de Tributação Frente ao Rendimento Coletável: Escalões e Taxas

Conforme estudamos no tópico anterior, a progressividade do imposto sobre o rendimento possui previsão constitucional, de forma expressa e clara, tanto no ordenamento jurídico brasileiro quanto no português. Tal previsão concretiza os valores de ambas as constituições, no sentido de promover igualdade, justiça social, redistribuição de renda, bem-estar a todos e garantia dos direitos básicos para

¹⁵³ Cfr. art. 104.º, 1 da CRP: "O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar."

¹⁵⁴ Cfr. art. 153, §2º, I da CF/88: "2º O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;"

¹⁵⁵ *Ibid.*, pp. 61-62.

¹⁵⁶ *Ibid.*, p. 62.

a população. Nesta lógica, a progressividade, a nível de imposto sobre renda de pessoa singular/física, é materializada com a implementação de uma tabela contendo os escalões e suas respectivas taxas/alíquotas, por meio do qual, institucionaliza-se o dever de contribuir mais, na medida que se revele uma maior capacidade contributiva.

Feitas tais considerações, a respeito da progressividade da tributação sobre a renda, e seu funcionamento com base no crescimento das taxas/alíquotas em face do rendimento coletável, passa-se agora a analisar os escalões e taxas correspondentes, seja no âmbito do ordenamento jurídico português, seja no âmbito do ordenamento brasileiro. Analisa-se aqui como a progressividade funciona na prática do imposto sobre a renda, de tal modo que esse mecanismo venha a contribuir para a redistribuição do rendimento.

No contexto em causa, o Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS)¹⁵⁷ estabelece, em seu artigo 68.º, as taxas gerais do IRS as quais, variando em função do rendimento coletável, correspondem entre 13% e 48% aplicáveis sobre esse rendimento (base de cálculo):

Tabela 1 - Taxas gerais do IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares:

Rendimento coletável (euro)	Taxas (percentagem)	
	Normal (A)	Média (B)
Até 7 703	13,00	13,000
De mais de 7 703 até 11 623	16,50	14,180
De mais de 11 623 até 16 472	22,00	16,482
De mais de 16 472 até 21 321	25,00	18,419
De mais de 21 321 até 27 146	32,00	21,334
De mais de 27 146 até 39 791	35,50	25,835
De mais de 39 791 até 43 000	43,50	27,154
De mais de 43 000 até 80 000	45,00	35,408
Superior a 80 000	48,00	–

(Redação da Lei n.º 33/2024, de 7 de agosto)

Fonte: Portal das Finanças (2024)

¹⁵⁷ Cfr. Artigo 68 do CIRS: “Taxas gerais 1 - As taxas do imposto são as constantes da tabela seguinte.” Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/Cod_download/Documents/CIRS.pdf. Acesso em 16 out. 2024.

Essas taxas, estabelecidas em percentagem, e aplicadas sobre o rendimento coletável, podem ser alteradas, e são geralmente propostas no âmbito do Orçamento do Estado, que é discutido e aprovado pela Assembleia da República.¹⁵⁸

No âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, as taxas/alíquotas variam entre 7,5% e 27,5%, incidindo sobre a base de cálculo e, assim como no ordenamento português, tem-se uma incidência de percentagem diferenciada, aumentando com o crescimento da base de cálculo, a propósito:¹⁵⁹

Tabela 2: Tabelas de Incidência e Deduções para Cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF) em 2024:

Base de cálculo	Alíquota	Dedução
Até R\$ 2.259,20	-	-
De R\$ 2.259,21 até R\$ 2.826,65	7,5%	R\$ 169,44
De R\$ 2.826,66 até R\$ 3.751,05	15,0%	R\$ 381,44
De R\$ 3.751,06 até R\$ 4.664,68	22,5%	R\$ 662,77
Acima de R\$ 4.664,68	27,5%	R\$ 896,00

Fonte: Receita Federal do Brasil (2024)

Verifica-se, assim, que os rendimentos até R\$ 2.259,90 estão isentos do Imposto de Renda. O valor atual foi decorrente de alteração promovida pela Lei 14.848/24, que reajusta a tabela do Imposto de Renda brasileiro. Desta forma, na prática, os indivíduos com rendimentos até dois salários mínimos (R\$ 2.824,00) ficam isentos do Imposto de Renda, mediante a aplicação de um desconto simplificado no valor de R\$ 564,80.¹⁶⁰

1.3 Taxa Adicional de Solidariedade sobre Rendimentos Elevados

¹⁵⁸ Cfr. Artigo 161.º, g) da CRP: “Compete à Assembleia da República: g) Aprovar as leis das grandes opções dos planos nacionais e o Orçamento do Estado, sob proposta do Governo;”

¹⁵⁹ BRASIL, Receita Federal do Brasil. Tabelas de Incidência e Deduções Para Cálculo do Imposto Sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF) em 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meu-imposto-de-renda/tabelas/2024>. Acesso em: 16 out. 2024.

¹⁶⁰ BRASIL, Agência Câmara de Notícias. Nova lei reajusta tabela progressiva do Imposto de Renda. Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/1057800-NOVA-LEI-REAJUSTA-TABELA-PROGRESSIVA-DO-IMPOSTO-DE-RENDAS#:~:text=O%20presidente%20Luiz%20In%C3%A1cio%20Lula,para%20R%24%202.259%2C20>. Acesso em: 16 out. 2024.

A taxa adicional de solidariedade, mecanismo previsto no ordenamento português, incide sobre rendimentos particularmente elevados¹⁶¹, aplicável ao quantitativo do rendimento coletável superior a € 80.000 (oitenta mil euros), incidindo a taxa de solidariedade de 2,5%, até o valor de rendimento coletável alcançar o vulto de € 250.000 (duzentos e cinquenta mil euros)¹⁶². Em seguida, quando o rendimento coletável é superior a esse valor, divide-se o quantitativo em duas partes, então, à primeira parte, que se insere entre € 80.000 e € 250.000, correspondendo a diferença que perfaz o valor de € 170.000, se aplica a taxa de 2,5%. A partir de então, à essa segunda parte do rendimento coletável, no que excede € 250.000 aplica-se a taxa/alíquota de 5%, correspondendo à taxa adicional de solidariedade¹⁶³.

Trata-se aqui de um importante instrumento de redistribuição de renda previsto no ordenamento jurídico português, e que merece o devido reconhecimento. A ideia de uma taxa adicional de solidariedade reforça os ideais de justiça social, promovendo uma contribuição maior para quem possui maior força económica e, assim, um reforço aos ideais da capacidade contributiva.

1.4 Mecanismos de Dedução para a Promoção da Justiça Social

As deduções à coleta no sistema de IRS em Portugal assumem um papel relevante na promoção da justiça social, ao reduzirem diretamente o montante do imposto a pagar com base em despesas essenciais ao bem-estar dos cidadãos. Estas deduções atuam como um mecanismo de compensação fiscal, aliviando a carga tributária imposta a famílias e indivíduos que enfrentam despesas com necessidades básicas, como saúde, educação e habitação. Dessa forma, as deduções à coleta não só contribuem para a redistribuição da riqueza, como também atenuam as desigualdades sociais ao garantir maior equidade no esforço contributivo.

No Brasil, o Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF) igualmente conta com um sistema de deduções que desempenha um papel relevante na promoção da justiça social, embora adaptado às especificidades do ordenamento jurídico e fiscal brasileiro. As deduções no IRPF têm como função reduzir a base de cálculo do imposto ou o montante final a pagar, atenuando a carga tributária sobre contribuintes que enfrentam despesas essenciais. Este mecanismo favorece, de forma indireta, a redistribuição de renda e a redução das desigualdades, beneficiando especialmente aqueles que incorrem em despesas com saúde, educação, dependentes e outras necessidades primordiais.

¹⁶¹ PEREIRA, Paula Rosado – op. cit., p. 319.

¹⁶² Cfr. Artigo 68.º-A, 1 da CRP: “Sem prejuízo do disposto no artigo 68.º, ao quantitativo do rendimento coletável superior a € 80 000 incidem as taxas adicionais de solidariedade constantes da tabela seguinte:”

¹⁶³ Cfr. Artigo 68.º-A, 2 da CRP: “2 - O quantitativo da parte do rendimento coletável que exceda € 80 000, quando superior a € 250 000, é dividido em duas partes: uma, igual a € 170 000, à qual se aplica a taxa de 2,5 %; outra, igual ao rendimento coletável que exceda € 250 000, à qual se aplica a taxa de 5%.”.

1.4.1 As Deduções à Coleta em Portugal

Neste contexto, e apenas a título de informação, anteriormente era previsto o instituto dos abatimentos sobre o rendimento líquido global, ou seja, o rendimento correspondente à soma dos rendimentos sujeitos a englobamento. Diferentemente das deduções específicas, que contempla uma consideração fiscal dos custos que certas atividades económicas implicam, os abatimentos expressavam despesas consideradas socialmente relevantes, essas que reduzem a capacidade contributiva do sujeito que as suporta. Rui Duarte entende que a técnica dos abatimentos ao rendimento coletável resulta iníquo, introduzindo um forte elemento de regressividade no imposto. Isto se dá, segundo o autor, porque a possibilidade de efetuar as deduções por abatimentos só existiria na medida em que se tivessem sido efetuadas despesas e, sendo assim, só aproveitam os contribuintes com capacidade económica para custear a satisfação das necessidades em causa. Além disso, os abatimentos ainda aproveitavam mais os contribuintes com rendimentos mais elevados, considerando que a poupança de imposto resultante aumenta na medida em que a taxa do imposto aumenta.¹⁶⁴

Desta forma, a redação inicial do CIRS estabelecia os abatimentos, convertendo-se, com o advento da Lei nº 64-A/2008 (Lei do Orçamento do Estado para 2009), em deduções à coleta e, em alguns aspectos particulares, em deduções específicas. Segundo Paula Rosado, o tratamento para conferir no IRS as despesas e encargos suportados pelo sujeito passivo, relativas à satisfação de necessidades básicas suas ou do agregado familiar, apresenta reflexos significativos, aplicando-se a via dos abatimentos ou pela via das deduções à coleta, revela muito mais do que uma opção técnica do imposto. Assim sendo, a escolha de uma via ou de outra tem reflexos relevantes consubstanciando numa maior ou menor progressividade do imposto, bem como no respetivo padrão de justiça fiscal.¹⁶⁵

Com efeito, a autora retromencionada entende que a opção do legislador fiscal pelo mecanismo das deduções à coleta, em detrimento dos abatimentos inicialmente previstos, revela-se mais adequada para evitar efeitos regressivos em âmbito de consideração fiscal das despesas pessoais realizadas pelo sujeito passivo. As deduções à coleta contribuem para uma maior progressividade.¹⁶⁶

1.4.2 As Deduções no Âmbito do Imposto sobre o Rendimento no Brasil

¹⁶⁴ MORAIS, Rui Duarte – op. cit., p. 157.

¹⁶⁵ PEREIRA, Paula Rosado – op. cit., p. 328.

¹⁶⁶ *Ibid.*, p. 329.

A legislação brasileira prevê a possibilidade das deduções do imposto sobre o rendimento no contexto de definição da base de cálculo/matéria tributável. Com efeito, o artigo 8.º da Lei nº 9.250/05 define a base de cálculo como a diferença entre as somas de todos dos rendimentos percebidos durante o ano-calendário, com algumas exceções previstas, e as deduções, como as relativas a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, entre outras previstas expressamente.¹⁶⁷

Tal previsão também encontra fundamento no artigo 73 do Decreto 9.580¹⁶⁸, o qual, no inciso II, é estabelecido que as deduções em causa restringem-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.¹⁶⁹

O contribuinte pode, entretanto, optar pelo desconto simplificado, situação em que, independente do vulto dos rendimentos tributáveis na declaração, aplica-se, alternativamente, a dedução de vinte por cento do valor dos rendimentos tributáveis que constam na declaração de ajuste anual, sendo que esse desconto substitui todas as deduções admitidas na legislação, contudo, aqui, dispensa-se a comprovação da despesa e a indicação de sua espécie.¹⁷⁰

Por fim, relevante mencionar que há a previsão ainda da dedução de certas despesas, como contribuições feitas aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente, contribuições feitas aos Fundos do Idoso, patrocínio ou de doação, no apoio direto a projetos desportivos e paradesportivos, incentivando, assim, a promoção da solidariedade, através desses mecanismos de deduções previstos em sede de imposto de renda.

Diante do exposto, em termos simplificativos, as deduções previstas no imposto de renda brasileiro desempenham um papel fundamental na promoção da justiça social, ao aliviar a carga tributária sobre despesas essenciais, assegurando maior equidade no sistema fiscal. A possibilidade de deduzir gastos com saúde, educação e dependentes permite que os contribuintes de rendimentos mais

167 Cfr. art. 8º da Lei nº 9.250, de 1995: “A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas: I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias; b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de:”.

168 Cfr. art. 73 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018: “Na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda devido na declaração de ajuste anual, poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, e as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias”.

169 Cfr. art. 73, IIº do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018: “restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

170 Cfr. art. 77 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018: “Art. 77. Independentemente do montante dos rendimentos tributáveis na declaração de ajuste anual, recebidos no ano-calendário, o contribuinte poderá optar por desconto simplificado, que substituirá todas as deduções admitidas na legislação, correspondente à dedução de vinte por cento do valor dos rendimentos tributáveis na declaração de ajuste anual, dispensadas a comprovação da despesa e a indicação de sua espécie, limitada a”.

modestos possam atender às suas necessidades básicas, enquanto contribuem para a redistribuição de recursos dentro da sociedade. Além disso, as deduções referentes a doações e contribuições para fundos de solidariedade, como os Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente e os Fundos do Idoso, promovem a coesão social ao incentivar o financiamento de iniciativas voltadas para o bem-estar de grupos vulneráveis. Estes mecanismos tributários, ao integrar deduções por despesas básicas e ações de solidariedade, funcionam como instrumentos de apoio à realização de um sistema fiscal mais justo e orientado para o interesse social, alinhado aos princípios de justiça distributiva.

1.5 Implicações da Progressividade na Tributação Conjunta e Separada:

A tributação conjunta é uma escolha dos contribuintes, em que se reúne as receitas e despesas, declarando em conjunto, podendo o aumento da renda familiar consubstanciar numa faixa de tributação mais elevada. Contudo, somando as despesas dedutíveis dos dependentes, a matéria tributável (base de cálculo) pode ser menor e, assim, o imposto a pagar pode ser menor ou gerar um aumento no valor da restituição.

Em Portugal, a tributação conjunta possui previsão expressa no artigo 13.º, 2¹⁷¹, consubstanciando numa opção do contribuinte, para casos de existência de agregado familiar.

Neste âmbito, Rui Duarte leciona que o agregado familiar é “a unidade económica relativamente à qual se afere a tributação” e, existindo esse agregado, o imposto é devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que o constituem, sendo que os sujeitos passivos são aqueles a quem incumbe a sua direção¹⁷².

A tributação do agregado familiar, da mesma forma que sucede com a pessoa singular, deve ter em conta as necessidades para disporem de rendimentos e bens necessários a uma existência digna, bem como a situação patrimonial e os encargos legítimos do agregado familiar, além de considerar os casos de redução da capacidade contributiva do sujeito passivo, como a doença e a velhice.¹⁷³

Ademais, o ordenamento jurídico português estabelece de forma expressa que a tributação respeita a família e reconhece a solidariedade e os encargos familiares, orientando, nesse caso, que o

¹⁷¹ Cfr. art. 13.º, 2 do CIRS: “Quando exista agregado familiar, o imposto é apurado individualmente em relação a cada cônjuge ou unido de facto, sem prejuízo do disposto relativamente aos dependentes, a não ser que seja exercida a opção pela tributação conjunta.”

¹⁷² Cfr. art. 12.º, 3 do CIRS: “No caso de opção por tributação conjunta, o imposto é devido pela soma dos rendimentos das pessoas que constituem o agregado familiar, considerando-se como sujeitos passivos aquelas a quem incumbe a sua direção. 4 - O agregado familiar é constituído por: a) Os cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens, ou os unidos de facto, e os respetivos dependentes; b) Cada um dos cônjuges ou ex-cônjuges, respetivamente, nos casos de separação judicial de pessoas e bens ou de declaração de nulidade, anulação ou dissolução do casamento, e os dependentes a seu cargo; c) O pai ou a mãe solteiros e os dependentes a seu cargo; d) O adotante solteiro e os dependentes a seu cargo.”

¹⁷³ Cfr. art. 6.º da LGT, 1: “A tributação directa tem em conta: a) A necessidade de a pessoa singular e o agregado familiar a que pertença disporem de rendimentos e bens necessários a uma existência digna; b) A situação patrimonial, incluindo os legítimos encargos, do agregado familiar; c) A doença, velhice ou outros casos de redução da capacidade contributiva do sujeito passivo.”

conjunto dos rendimentos do agregado familiar não esteja sujeito a impostos superiores do que ocorreria caso os contribuintes tivessem optado pela tributação autónoma das pessoas que constituem esse agregado¹⁷⁴.

O ordenamento jurídico brasileiro também prevê a possibilidade de optar pela tributação em conjunto pelos cônjuges¹⁷⁵. Contudo, neste âmbito, a tributação em conjunto poderá resultar na piora da situação dos contribuintes, tanto no aumento do imposto devido, quanto na diminuição da restituição a que teria direito o contribuinte. No presente contexto, cumpre ainda destacar uma importante decisão do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que, em sede de tributação conjunta, não há uma responsabilidade solidária entre os cônjuges, contrariando a tese aplicada pelo fisco, fundamentada no texto disposto no artigo 124, I do Código Tributário Nacional do Brasil, estabelecendo a obrigação solidária das pessoas que tenham interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal. Ocorre que o nexo entre os devedores da prestação tributária originária só se configura quando todos os partícipes contribuem para a realização da situação constitutiva do fato gerador¹⁷⁶.

Diante do exposto, a tributação conjunta, enquanto instrumento disponível tanto no ordenamento jurídico português como no brasileiro, assume um papel importante na proteção das necessidades do agregado familiar e na promoção da solidariedade e reconhecimento dos encargos familiares, contribuindo, assim, para a redistribuição de renda. Trata-se de uma opção facultada aos contribuintes que integram um agregado familiar, permitindo a reunião dos rendimentos e despesas em uma única declaração. Este instrumento visa garantir que a tributação do agregado familiar respeite a capacidade contributiva real, considerando não apenas os rendimentos auferidos, mas também os encargos e necessidades, como a velhice, doença e outras situações que possam reduzir a capacidade financeira. Além disso, promove-se a justiça fiscal, ao assegurar que o total de impostos devidos pela família não seja superior ao que seria caso optassem pela tributação autónoma. Esta abordagem tem uma função redistributiva clara, mormente porque, ao considerar as despesas dedutíveis e encargos legítimos dos contribuintes, como os relativos à saúde, educação e dependentes, ajusta a carga tributária à realidade financeira das famílias, promovendo uma redistribuição de renda e, assim, uma tributação mais justa.

¹⁷⁴ Cfr. art. 6.º, 3 da LGT: “A tributação respeita a família e reconhece a solidariedade e os encargos familiares, devendo orientar-se no sentido de que o conjunto dos rendimentos do agregado familiar não esteja sujeito a impostos superiores aos que resultariam da tributação autónoma das pessoas que o constituem.”

¹⁷⁵ Cfr. art. 7.º do Decreto N.º 9.580, de 22 de novembro de 2018: “Os cônjuges poderão optar pela tributação em conjunto de seus rendimentos, inclusive quando provenientes de bens gravados com cláusula de incomunicabilidade ou inalienabilidade, da atividade rural e das pensões de que tiverem gozo privativo.”

¹⁷⁶ Cfr. Superior Tribunal de Justiça STJ - Recurso Especial: REsp 1273396 DF 2011/0200989-7.

1.6 Progressividade frente à igualdade tributária

No contexto português a progressividade é ainda mais evidente, podendo atingir, conforme tabela supra, 48% do rendimento coletável, a depender do escalão correspondente. Diante disso, verifica-se um tratamento dispar entre os contribuintes. Posto isto, sobre a igualdade no âmbito do Direito, assim leciona Humberto Ávila¹⁷⁷:

O problema da igualdade no Direito, porém, não se esgota aí. Não importa apenas saber se as pessoas são ou não são iguais (igualdade descritiva). É preciso saber, também, se as pessoas devem ou não devem ser tratadas igualmente (igualdade prescritiva). Esses juízos comparativos estão evidentemente relacionados: para saber se as pessoas devem ser tratadas igualmente é preciso verificar, no plano dos fatos, se elas têm as propriedades selecionadas como relevantes pela norma; às vezes, uma razão para tratar as pessoas igualmente é o próprio fato de elas serem iguais, quando se pretende mantê-las iguais; outras vezes, uma razão para tratá-las igualmente é o fato de elas serem diferentes, caso se queira aproximá-las; e outras vezes, ainda, uma razão para tratá-las diferentemente é o fato de elas serem iguais, caso se queira separá-las.

Assim, observa-se que o critério para o tratamento de certa forma desigual, no âmbito da progressividade na tributação, encontra sua razão de ser no próprio ordenamento jurídico, materializando especialmente o princípio da capacidade contributiva, que reflete a justiça social.

1.7 Progressividade e Capacidade Contributiva no Âmbito do Desestímulo à Propriedades Improdutivas

No contexto de tributação progressiva, destacando o relevo que ganha o princípio da capacidade contributiva aqui, faz-se pertinente apontar que esse princípio possui exceções, e uma delas se apresenta no texto disposto na Constituição Federal brasileira, no artigo 153, § 4º, I¹⁷⁸, que estipula a progressividade para impostos reais, prevendo um critério, não de força econômica para o pagamento diferenciado do tributo, mas sim um critério para desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, em sede de imposto sobre a propriedade territorial rural.¹⁷⁹

No âmbito do ordenamento jurídico português, encontra-se no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) a elevação, anualmente, até o triplo, das taxas/alíquotas, de prédios que se

¹⁷⁷ ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. 5.ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2021, p. 46. ISBN: 978-85-4425-546-9.

¹⁷⁸ Cfr. Artigo 153, § 4º, I da CRFB: "O imposto previsto no inciso VI do *caput*: I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;"

¹⁷⁹ GOMES, Allan Munhoz. Princípio da Capacidade Contributiva. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/principio-da-capacidade-contributiva/1640524243>. Acesso em 16/10/2024.

encontrem devolutos há mais de um ano, bem como dos prédios em ruínas, além de prédios urbanos parcialmente devolutos, em hipóteses de prédios não constituídos em propriedade horizontal, ocorrendo o agravamento da taxa somente sobre a parte do valor patrimonial tributário que corresponder às partes devolutas.¹⁸⁰

Trata-se, portanto, de um mecanismo de progressividade, não baseado na força económica do contribuinte, mas correspondendo a ferramentas fiscais destinadas a incentivar a ocupação e uso dos imóveis, com foco na função social da propriedade e na promoção de políticas públicas de habitação e desenvolvimento urbano sustentável. Sendo assim, apesar de não vislumbrar a observância do princípio da capacidade contributiva, de certa forma pode-se verificar do instrumento em causa uma característica benéfica do ponto de vista da promoção do bem-estar social.

1.8 A Progressividade do Imposto de Renda em Face da Vedação da Tributação com Efeito de Confisco

Conforme amplamente aduzido até o presente momento, inegável a importância da arrecadação através da tributação. Neste contexto, encontra-se a relação jurídica tributária, a qual, nas palavras de Joaquim Freitas Rocha e Hugo Flores¹⁸¹, trata-se de: “vínculo intersubjetivo emergente de um facto tributário e enformado por normas jurídico-tributárias.”.

A Lei Geral Tributária considera como as relações estabelecidas entre a administração tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares e colectivas e outras entidades a estas legalmente equiparadas.¹⁸²

Nesta lógica, entendendo que a relação jurídico-tributária é enformada por normas jurídico tributárias, deve-se analisar a aplicação do Direito Tributário com base no ordenamento jurídico como um todo. Neste sentido, conveniente neste momento abordar a progressividade em face do princípio da vedação ao confisco, ou da vedação da tributação com efeito de confisco, de modo que exista um equilíbrio entre a tributação e a propriedade privada.

¹⁸⁰ Cfr. art. 112.º, 3 do CIMI: “Salvo quanto aos prédios abrangidos pela alínea b) do n.º 2 do artigo 11.º, as taxas previstas nas alíneas b) e c) do n.º 1 são elevadas, anualmente, ao triplo nos casos: a) De prédios urbanos que se encontrem devolutos há mais de um ano, ou prédios em ruínas, como tal definidos em diploma próprio, cujo estado de conservação não tenha sido motivado por desastre natural ou calamidade; b) Prédios urbanos parcialmente devolutos, incidindo o agravamento da taxa, no caso dos prédios não constituídos em propriedade horizontal, apenas sobre a parte do valor patrimonial tributário correspondente às partes devolutas.”.

¹⁸¹ ROCHA, Joaquim Freitas da, SILVA, Hugo Flores da. Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária. Grupo Almedina (Portugal): 2020, pp. 34. Disponível em: <https://ebooks.almedina.net/books/9789724087597>. Acesso em: 19 out. 2024.

¹⁸² Cfr. artigo 1.º, 2 da LGT: “Para efeitos da presente lei, consideram-se relações jurídico-tributárias as estabelecidas entre a administração tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares e colectivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas.”.

O autor Roque Antonio Carrazza entende que o princípio da não-confiscatoriedade deriva do princípio da capacidade contributiva. Desta forma, não poderia as leis que criam impostos, ao considerarem a capacidade económica dos contribuintes, compeli-los a colaborar com os gastos públicos num vulto que vai além das suas possibilidades. Sendo assim, seria confiscatório o imposto que esgota a riqueza tributável das pessoas. O tributo não pode atacar a consistência originária das fontes de ganho dos contribuintes. Portanto, o princípio em causa exige que o legislador se paute por uma conduta baseada no equilíbrio, moderação, e pela medida ao estabelecer a quantificação dos tributos, devendo tudo ter em vista um direito tributário justo.¹⁸³

Posto isto, fazendo uma ponderação entre a tributação e a propriedade privada, Jónatas Machado e Paulo da Costa¹⁸⁴, ressaltando a importância das instituições estaduais, dispõem:

Estas instituições supõem necessariamente, para a sua existência e funcionamento, de um fluxo contínuo de meios financeiros que só a tributação pode assegurar. Para este entendimento, a tributação sustenta as instituições que possibilitam o funcionamento dos mercados e a definição e proteção da propriedade privada. No fundo, entende-se que a medida correcta da tributação supõe uma concordância prática entre as necessidades financeiras do Estado e as necessidades económicas e sociais dos particulares.

Neste contexto, repise-se que, conforme abordado anteriormente, a taxa/alíquota máxima do imposto sobre o rendimento da pessoa física no Brasil alcança a percentagem máxima de 27,5% sobre a base de cálculo. Contudo, essa percentagem em Portugal atinge a o vulto de 48%, vindo, inclusive, a incidir a taxa adicional de solidariedade.

Diante disso, percebe-se que, em termos de redistribuição de renda e de observância a capacidade contributiva, Portugal traz uma tabela de escalões mais redistributiva, alcançando escalões de rendimento maiores, com respetivas taxas/alíquotas maiores. Desta forma, possibilita uma maior materialização da justiça fiscal.

Conforme estudo publicado no ano de 2022, 65% da receita do total de IRS em Portugal é paga pelos 10% mais ricos. O estudo evidencia ainda os efeitos redistributivos provenientes do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, evidenciando também a desigualdade existente entre os diferentes grupos da população.¹⁸⁵

¹⁸³ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros Editora, 2010. 26ª ed., pp. 108-109. ISBN: 978-85-7420-997-5.

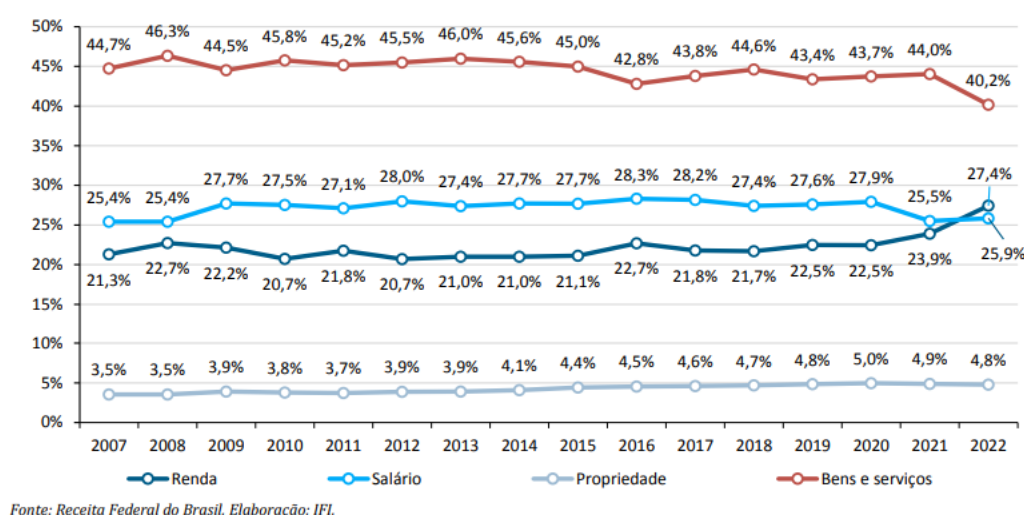
¹⁸⁴ MACHADO, Jónatas, COSTA, Paulo da. Curso de Direito Tributário. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. 2ª edição, pp. 84-85. ISBN 978-972-32-2093-3.

¹⁸⁵ MERGULHÃO, A. Dashboard de Desigualdades de Rendimento e IRS. GPEARI, Gabinete de Planeamento, Estratégia, Avaliação e Relações Internacionais do Ministério das Finanças, 2022. Disponível em: <https://www.gpeari.gov.pt/documents/35086/266030/Artigo+04-2022-Dashboard+de+Desigualdades+de+Rendimento+e+IRS.pdf/6f7b2993-f442-ace8-accb-b94e6b3088c4?t=1666175901019>. Acesso em 19 out. 2024.

Desta forma, inegável o relevante efeito redistributivo do IRS na sociedade portuguesa, claramente contribuindo para a redução das desigualdades económico-sociais no país. Entretanto, as taxas/alíquotas aplicadas no sistema fiscal português atingem um vulto que conduzem a um debate acerca do efeito confiscatório da tributação sobre o rendimento das pessoas singulares, efeito esse que é expressamente vedado, decorrente do direito à propriedade privada, com previsão no artigo 62.º da CRP, já anteriormente estudado.

No Brasil, por seu turno, conforme no âmbito de estudo divulgado pela Instituição Fiscal Independente¹⁸⁶, verifica-se que a maior parte da receita tributária advém da tributação sobre bens e serviços (40,2%), sendo que a receita advinda da renda compreende apenas 27,4%, conforme o seguinte gráfico:

Figura 2: Receita Tributária por Base de Incidência (2007-2022)



Fonte: Instituto Fiscal Independente (2024)

Neste contexto, não se pode perder de vista que o Imposto sobre a Renda no Brasil exige obediência ao princípio da capacidade contributiva, devendo, desta forma, ser progressivo. Tem-se essa regra como uma norma cogente, ou seja, de observância obrigatória. Assim, a lei pode vir a regular o modo como se configura essa progressividade, sem, entretanto, anular a presente exigência constitucional. Com efeito, assertivo o entendimento de Carrazza ao afirmar que as cinco alíquotas do imposto hoje, sobre valores pequenos e extremamente próximos entre si, corresponde a uma tentativa insuficiente para imprimir ao IRPF caráter pessoal, graduando-o pelos ditames da capacidade

¹⁸⁶ PESTANA, Marcus. Reforma Tributária: Contexto, Mudanças e Impactos. Estudo Especial nº 19, 2024. Instituto Fiscal Independente. Disponível em: <https://static.poder360.com.br/2024/03/ifi-reforma-tributaria-impactos-1.pdf>. Acesso em: 19 out. 2024.

contributiva. Isso ocorre porque os escalões existente hoje são muito pouco para abarcar todo o universo de rendimentos mensais possíveis das pessoas físicas. O autor entende ainda que essa “equiparação” agride o princípio da isonomia, tendo em vista que, para os rendimentos que atingem o último escalão (correspondente a taxa/alíquota de 27,5%), existem pessoas em situações económicas diversas que são tributadas na mesma taxa.¹⁸⁷

No presente contexto, Eduardo Sabbag afirma que toda entidade impositora que confisca, em âmbito de tributação, vai além da capacidade contributiva do cidadão, diminuindo essa capacidade com intenção predatória. Contudo, a entidade política que respeita os limites da capacidade contributiva do cidadão, por seu turno, mantém-se na ideal zona intermediária, existente entre o que se considera confisco e o ideal de mínimo razoável na tributação. Sendo assim, o tributo confiscatório representa, segundo o autor, o resultado do confronto desproporcional entre seus efeitos, que tendem a exacerbação, e a causa que o determina, nomeadamente a capacidade contributiva.¹⁸⁸

Diante do exposto, é possível concluir que, em Portugal, a tributação sobre o rendimento, através do instrumento da progressividade inerente ao imposto (IRS), cumpre um papel relevante e eficiente na redistribuição de renda. No Brasil, de forma distinta, a alíquota máxima corresponde a apenas 27,5%, o que limita muito o instituto da progressividade e da capacidade contributiva aplicável. Tal aspecto no contexto brasileiro afeta a forma de arrecadação de receitas do país, figurando-se assim, como um Estado que possui uma arrecadação majoritariamente assente na tributação indireta, o que contribui com a regressividade fiscal e prejudicando os objetivos de redução das desigualdades, por onerar proporcionalmente mais a camada da população que possui menos força económica.

2. A Tributação sobre o Consumo e a Justiça Social

Da leitura do gráfico imediatamente anterior, verifica-se que o Brasil é um país cuja arrecadação está predominantemente assente em tributação sobre bens e serviços, correspondendo a 40,2% da arrecadação, conforme dados extraídos da Receita Federal do Brasil.

Agora, feita a análise com foco na tributação sobre o rendimento, analisa-se agora a tributação sobre o consumo, e seus efeitos sobre a busca pela justiça social.

A Constituição portuguesa de 1976 estabelece que “A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social,

¹⁸⁷ CARRAZZA, Roque Antonio – op. cit., pp. 123-126.

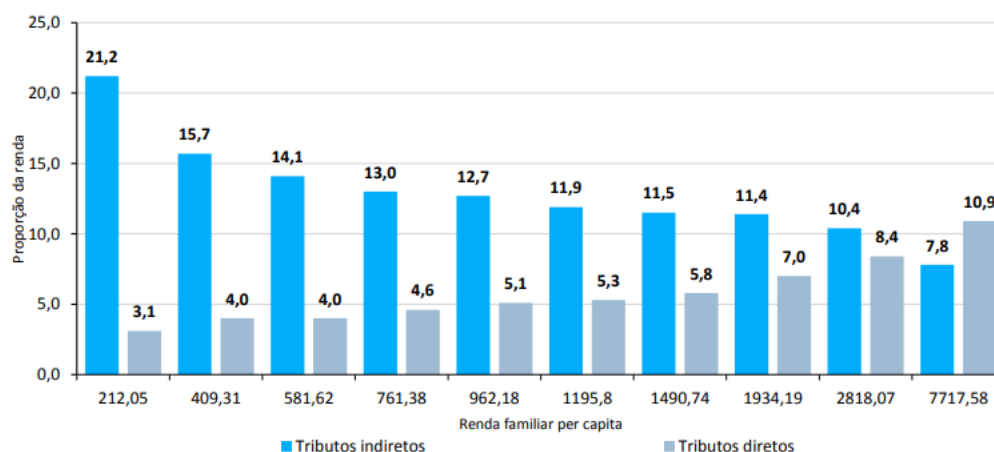
¹⁸⁸ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 229-230. ISBN: 978-85-02-08943-3.

devendo onerar os consumos de luxo”¹⁸⁹. Sendo assim, resta cristalina a importância do tributo sobre o consumo na redistribuição, nos termos da Constituição de Portugal.

2.1 O Impacto da Tributação sobre o Consumo nas Classes de Rendimento Inferiores

Conforme anteriormente aduzido, a tributação sobre o consumo deve exercer uma função de promoção da justiça social. Entretanto, essa tributação tem impactos diferentes de acordo com a renda familiar. Nesse contexto, conveniente se faz analisar o seguinte gráfico:¹⁹⁰

Figura 3: Incidência da Tributação Indireta e Direta na Renda Total por Faixa de Renda Familiar Per Capita (2017-2018)



Fonte: (SILVEIRA et al., 2023 apud OLIVEIRA, 2023).

Fonte: Instituto Fiscal Independente (2024)

Para entender melhor o gráfico acima, necessário que se faça aqui a distinção entre tributos directos e indirectos. Deste modo, Sérgio Vasques¹⁹¹, ao abordar as categorias tributárias, e em âmbito do estudo dos impostos, traz a presente diferenciação. Sendo assim, conceitua os impostos directos como aqueles que incidem sobre a própria pessoa que suporta o encargo económico do imposto, onerando a riqueza encontrada na esfera subjetiva do sujeito passivo. Os impostos indirectos, por seus turnos, incidem sobre pessoa distinta daquela que se pretende suporte o encargo económico do imposto e, assim, onerando riqueza presente na esfera de terceiro.

¹⁸⁹ Cfr. art. 104.º, 4 da CRP.

¹⁹⁰ PESTANA, Marcus – op. cit.

¹⁹¹ VASQUES, Sérgio – op. cit., p. 216.

Verifica-se, da leitura do gráfico anterior, que, no Brasil, quanto menor a renda familiar per capita, maior é a incidência da tributação indireta sobre a renda. Tem-se assim que, aquela parcela da população com menor força económica, acaba suportando uma alta carga tributária sobre bens e serviços consumidos.

2.2 A Repercussão Tributária no Âmbito dos Impostos Indirectos

Nesta lógica, pode-se dizer resumidamente que os impostos directos são aqueles que incidem sobre o rendimento e sobre o património. Os impostos indirectos incidem sobre o consumo. Neste âmbito, os impostos sobre consumo oneram sujeito passivo uma pessoa distinta do titular da riqueza que se quer onerar, atingindo o titular através do instituto da repercussão, e este fenómeno da repercussão tributária tem sido um critério comum na distinção entre impostos directos e impostos indirectos.¹⁹²

Sérgio Vasques¹⁹³ compreende que a repercussão constitui um indispensável instrumento para concretizar a igualdade dos impostos sobre o consumo. O autor afirma que a repercussão tributária é indispensável para concretizar o princípio da capacidade contributiva nos impostos indirectos, sendo, nas suas palavras, a questão jurídica mais relevante que se coloca na sua aplicação.

2.3 Tributação sobre Bens Essenciais e sobre os Bens de Luxo em face do Princípio da Seletividade

Inicialmente, antes de adentrarmos no mérito que será no presente momento estudado, cumpre informar que o princípio da seletividade se manifesta na Constituição Federal do Brasil, ao ser previsto no diploma do artigo 153, IV, 3º, I¹⁹⁴, especificamente no âmbito dos impostos sobre produtos industrializados, bem como no artigo 155, §2º, III, no âmbito do ICMS¹⁹⁵. Em seguida, por decorrência da Lei Complementar nº 194, de 2022, inaugurando o artigo 18-A da CRFB¹⁹⁶, previu-se expressamente

¹⁹² *Ibid.*, pp. 216-217.

¹⁹³ *Ibid.*, p. 218.

¹⁹⁴ Cfr. art. 153, IV, § 3º, I da CF/88: “Compete à União instituir impostos sobre: IV – produtos industrializados; § 3º – O imposto previsto no inciso IV: I – será seletivo, em função da essencialidade do produto.”

¹⁹⁵ Cfr. art. 155, II, §2º, III da CF/88: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.”

¹⁹⁶ Cfr. art. 18-A da CF/88: “Para fins da incidência do imposto de que trata o inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, os combustíveis, o gás natural, a energia elétrica, as comunicações e o transporte coletivo são considerados bens e serviços essenciais e indispensáveis, que não podem ser tratados como supérfluos.”

ser essencial também os combustíveis, o gás natural, a energia elétrica, as comunicações e o transporte coletivo.

Ricardo Lobo Torres¹⁹⁷, ao abordar o ICMS brasileiro, no contexto do texto do artigo 155, §2, III da CF, leciona que a seletividade se subordina ao princípio da maior capacidade contributiva, devendo o tributo incidir progressivamente na razão inversa da essencialidade desses produtos.

No âmbito do ordenamento jurídico de Portugal, a Constituição orienta a tributação do consumo e, neste contexto, determina que seja onerado os consumos de luxo, conforme previsão clara e expressa do artigo 104.º, 4¹⁹⁸.

A capacidade contributiva, no âmbito dos tributos indirectos, é viabilizada, mesmo que de forma pouco expressiva, pelo princípio da seletividade. Nos termos desse princípio, o legislador deve graduar a incidência tributária sobre produtos, mercadorias ou serviços considerando a sua essencialidade. Assim, quanto maior a importância social que assume determinado bem, menor deverá ser a respetiva carga tributária que incide sobre ele. Neste contexto, a seletividade atua atribuindo alíquotas mais baixas para bens e serviços essenciais à população, podendo ainda isentá-los do pagamento do tributo.¹⁹⁹

Ademais, a seletividade atua através de uma presunção de existência de riqueza, que revela potencial capacidade contributiva de determinado consumidor. Esta forma de aplicação da seletividade pode apresentar distorções, especialmente em situações em que a parcela mais favorecida economicamente venha a adquirir produtos, mercadorias ou serviços de primeira necessidade, com o benefício da redução ou isenção, quando, no plano fático, teria condições de suportar o ônus da tributação. Entretanto, o oposto também pode ocorrer, fazendo com que o contribuinte menos favorecido economicamente, quando adquire um produto, mercadoria ou serviço que é considerado supérfluo, suporta a mesma carga tributária aplicável para os consumidores mais favorecidos. Contudo, considerando sua renda inferior, o ônus suportado será proporcionalmente mais elevado em relação à sua receita.²⁰⁰

Importante se faz ressaltar que a seletividade em função da essencialidade pode fazer com que determinado produto, mercadoria ou serviço seja consumido, de forma preponderante, por uma classe económica de pessoas determinada. Isto se dá pelo fato de que a essencialidade não está atrelada a

¹⁹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário, 18ª edição, revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2021, p. 397. ISBN: 978-85-7147-809-1.

¹⁹⁸ Cfr. art. 104.º, 4 da CRP: “4. A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo.”

¹⁹⁹ DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. (2009). O Princípio da Essencialidade na Tributação. Revista da FESDT. Disponível em <https://fesdt.org.br/docs/revistas/3/artigos/13.pdf>. Acesso em: 20 out. 2024.

²⁰⁰ *Ibid.*

capacidade contributiva do contribuinte, mas sim ao produto, mercadoria ou serviço, assumindo, portanto, um critério objetivo.²⁰¹

Neste contexto, entende-se que, na tributação sobre o consumo, o princípio da capacidade contributiva se materializa no seu aspecto objetivo, ou seja, de bens tributáveis, e não no seu aspecto subjetivo (pessoas tributáveis).²⁰²

Nos ordenamentos jurídicos brasileiro e português, há uma tributação que busca diferenciar o consumo de bens essenciais com os bens de luxo, buscando conferir, neste âmbito, a aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Diante do exposto, conclui-se que a aplicação da seletividade apresenta desafios, nomeadamente a presunção de riqueza utilizada, que atribui uma potencial capacidade contributiva a certos consumidores, podendo levar a distorções. Conforme aduzido, a essencialidade de um bem não está necessariamente ligada à capacidade contributiva do consumidor, mas sim ao próprio bem em si. Este critério objetivo pode resultar na perpetuação de desigualdades.

Por fim, tanto no Brasil quanto em Portugal, busca-se uma diferenciação na tributação que reconheça a relevância dos bens essenciais em contraposição aos bens de luxo, com a intenção de aplicar o princípio da capacidade contributiva de forma mais justa. Esta diferenciação, ao reconhecer a essencialidade, pode contribuir para uma maior equidade na distribuição da carga tributária, atenuando os efeitos sociais adversos que uma tributação não seletiva poderia acarretar, e promovendo uma justiça fiscal mais equilibrada.

Assim, na tributação sobre o consumo, a capacidade contributiva se manifesta de maneira objetiva, em relação aos bens tributáveis, ao invés de subjetivamente, em relação às pessoas. Desta forma, reconhece-se a importância da seletividade para viabilizar a capacidade contributiva, no âmbito dos tributos indirectos, contudo, com as devidas ponderações que merecem reflexões.

2.4 O Problema da Inobservância do Princípio da Igualdade no Âmbito da Fiscalidade Indirecta

Trata-se, neste contexto, de uma abordagem na doutrina de Sérgio Vasques²⁰³, no âmbito de estudo dos princípios estruturante do IVA, na qual se entende que o princípio da igualdade não ocupou lugar de relevo na harmonização da fiscalidade indirecta europeia, assim como na sua jurisprudência,

²⁰¹ *Ibid.*

²⁰² MENEZES, Luiza Machado de Oliveira; PISCITELLI, Tathiane. Fraldas, perfumes e armas devem ter a mesma tributação? JOTA, 2024. Disponível em: <https://www.jota.info/artigos/fraldas-perfumes-e-armas-devem-ter-a-mesma-tributacao>. Acesso em: 20 out. 2024.

²⁰³ VASQUES, Sérgio. O Imposto Sobre o Valor Acrescentado. Coimbra: Almedina, 2023, pp. 110-111. ISBN: 978-972-40-6163-4.

em razão de seus tratados fundadores não fazerem referência a esse princípio, e visualizando o contribuinte mais como um agente económico do que como cidadão.

A este propósito, o doutrinador aludido entende que predomina um discurso fundamentador do IVA, com a neutralidade se mostrando como um princípio estruturante do imposto no âmbito do direito europeu, ao passo que a igualdade é marginalizada. Assim, há um défice de legitimação material relacionado ao IVA. Sendo assim, sustenta que é importante reconhecer que o princípio da igualdade tem conteúdo próprio, ultrapassando o conteúdo da neutralidade, sendo que essa veda a discriminação entre operadores económicos, aplicando-se apenas onde exista mercado, aqui relacionado a uma ideia de existência de concorrência e, portanto, vedando o tratamento discriminatório de quaisquer sujeitos a que a lei se dirija.²⁰⁴

Sérgio Vasques afirma que o princípio da igualdade exige então uma concretização e controlo mais exigentes, considerando que o mesmo só possui alcance útil se for reconhecido como parâmetro de controlo das opções do legislador europeu na produção do direito derivado, e ainda no controlo das opções tomadas pelo legislador nacional, aproveitando a margem de liberdade que o direito derivado lhe concede.²⁰⁵

O autor entende que o reconhecimento do valor constitucional do princípio da igualdade, bem como de um conteúdo próprio que transcende o conteúdo da neutralidade, representa um importante passo na legitimação material do sistema europeu em se tratando de Imposto Sobre o Valor Acrescentado.²⁰⁶

3. Tributação do Património e da Riqueza sob a Ótica da Capacidade Contributiva

A tributação sobre o património e a riqueza assume um papel relevante nos sistemas fiscais contemporâneos, sendo um instrumento de concretização da redistribuição de rendimentos e promoção da justiça social, principalmente considerando que o património é uma manifestação da capacidade contributiva. Este tipo de tributação, que incide sobre bens móveis e imóveis, visa não apenas a arrecadação de receitas públicas, mas também a redução de desigualdades, ao redistribuir a riqueza concentrada nas mãos de proprietários de bens de elevado valor. Tanto no Brasil como em Portugal, tributos como o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) revelam-se instrumentos eficazes na concretização desses objetivos.

²⁰⁴ *Ibid.*, pp. 111-112.

²⁰⁵ *Ibid.*, p. 113.

²⁰⁶ *Ibid.*, p. 114.

No Brasil, o IPVA incide sobre veículos automotores e o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) sobre os imóveis urbanos. Em Portugal, equivalem-se a esses tributos, respetivamente, o Imposto Único de Circulação (IUC) e o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), seguindo uma lógica semelhante, especialmente o IMI, que, conforme anteriormente narrado, pode ter taxas agravadas para imóveis devolutos ou até quando localizados em áreas de elevada pressão urbanística. Esses impostos, ao incidirem diretamente sobre bens de valor patrimonial relevante, impõem maior ônus aos proprietários com maior força económica e, assim, em consonância com o princípio da capacidade contributiva, contribuindo para a redistribuição dos recursos dentro da sociedade.

Diante do exposto, além de desempenharem uma função arrecadatória essencial para o financiamento das políticas públicas, esses tributos sobre o património também atuam como mecanismos de correção de desigualdades socioeconómicas. Através da progressividade e de isenções que beneficiam as faixas da população menos favorecidas economicamente. Assim, a tributação patrimonial promove uma redistribuição de recursos que contribui para a realização da justiça social, integrando-se no conjunto de medidas fiscais voltadas para o fortalecimento de um Estado social e democrático de direito.

3.1 O Regime de Determinação do Valor Patrimonial Tributário à Luz da Capacidade Contributiva na Tributação sobre Prédios Urbanos

Para adentrarmos no mérito sobre de que forma o regime de determinação do valor patrimonial tributário (VPT) dos prédios urbanos estão ligados ao princípio da capacidade contributiva, iremos analisar com um foco na legislação portuguesa, por centralizar a previsão em lei de cada um dos coeficientes que afetam esse valor, nomeadamente no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), facilitando, por conseguinte, o estudo dessa ferramenta para a promoção da justiça social através do Direito Tributário.

Neste âmbito, Hugo Flores, ao abordar a caracterização geral do IMI, leciona inicialmente que os impostos são “[...] prestações patrimoniais coativas, não sinalagmáticas, com finalidades financeiras. São tributos exigidos independentemente da individualização de qualquer contraprestação, em função de um critério intrínseco ao próprio sujeito passivo, a sua capacidade contributiva [...]”. Essa capacidade contributiva é manifestada através do rendimento, do consumo ou, nesse caso, do património. Em

seguida, o autor ensina que o IMI é um tributo exigido com base na capacidade contributiva, sendo revelada no presente caso através do património do respetivo sujeito passivo.²⁰⁷

Ademais, trata-se de um imposto, em termos objetivos, que incide sobre o valor patrimonial tributário (VPT) de prédios rústicos ou urbanos situados no território português. Em termos subjetivos, estão vinculados ao cumprimento da obrigação de pagamento do presente imposto todas as pessoas singulares ou coletivas que sejam proprietárias, usufrutuárias ou superficiárias do prédio em questão em 31 de dezembro do ano a que o imposto respeita. O VPT dos prédios urbanos corresponde a matéria coletável sobre a qual as taxas do IMI irão incidir. Por fim, corresponde a um imposto periódico, sendo que a liquidação realizada anualmente, entre os meses de fevereiro e março, pela Autoridade Tributária (AT), baseada no VPT dos prédios que constem nas matrizes na data retromencionada.²⁰⁸

O imposto sobre o património tem como propósito a tributação sobre a riqueza de cada cidadão e, desta forma, o sistema de tributação do património possui um conjunto de instrumentos para incidir sobre a manifestação de riqueza imobiliária dos cidadãos, além de determinar o valor em que essa riqueza se concretiza.²⁰⁹

Em Portugal, o Código do IMI descreve de forma detalhada cada um dos fatores que condicionam a determinação do valor patrimonial no âmbito de avaliações prediais. Desta forma, tem-se uma enunciação tipificada e exaustiva, contendo os coeficientes de avaliação, impondo ao avaliador a utilização apenas desses fatores. Assim, almeja-se evitar margem para interpretação que conduza a valores divergentes.²¹⁰

Além da tipificação exaustiva mencionada, a Lei fixa, para cada um dos coeficientes de avaliação, a respetiva quantificação e, desta forma, a medida da sua contribuição individual para determinar o valor patrimonial decorrente da avaliação. Diante disso, a objetivação em causa consubstancia num fator de transparência do sistema, na medida que os cidadãos interessados podem verificar como a avaliação é efetuada e, assim, prever qual o valor resultante da aplicação dos coeficientes legais relativos aos prédios de que são titulares. Além disso, a transparência, reconhecida como um princípio, possibilita que qualquer contribuinte controle de forma simples e efetiva a regularidade e conformidade legal da avaliação efetuada.²¹¹

²⁰⁷ SILVA, Hugo Flores da, O Imposto Municipal sobre Imóveis: considerações sobre um imposto local, *Questões Atuais de Direito Local*, n.º 13, janeiro/março, 2017, AEDRL, Braga. ISSN: 2183-1300. Disponível em: <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/54937/3/O%20Imposto%20Municipal%20sobre%20Imoveis%20considera%3a7%3b5es%20sobre%20um%20imposto%20local.pdf>. Acesso em: 24 out. 2024.

²⁰⁸ *Ibid.*

²⁰⁹ PIRES, José Maria Fernandes. *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*. Coimbra: Almedina, 2015, 3ª ed., p. 234. ISBN 978-972-40-5918-1.

²¹⁰ *Ibid.*, pp. 47-48.

²¹¹ *Ibid.*, p. 48.

Neste âmbito, o sistema de avaliações do Código do IMI traz os coeficientes macro, de enquadramento ou de contexto, que são aqueles que não dependem especificamente de cada prédio individual que será avaliado, mas dependendo do contexto urbano que se insere. Então, são fatores e variação do valor exteriores a cada prédio, mas que são sempre indissociáveis a eles. Desta forma, esses coeficientes são aplicáveis a vários prédios, e não apenas um.²¹²

Com efeito, os coeficientes macro referidos anteriormente se referem ao valor base e ao coeficiente de localização.

O valor base corresponde ao valor médio de construção por metro quadrado, adicionado do valor do metro quadrado do terreno de implantação (fixado em 25% daquele valor). Neste sentido, o valor médio de construção considera encargos diretos e indiretos suportados na construção do edifício, como os gastos com materiais, mão de obra, equipamentos, entre outros.²¹³

Já o coeficiente de localização, por seu turno, deve considerar a acessibilidade (qualidade e variedade das vias rodoviárias, ferroviárias, fluviais e marítimas), proximidade de equipamentos sociais (como escolas, serviços públicos e comércio), serviços de transportes públicos e localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário. Assim, considerando esses fatores, far-se-á a fixação do coeficiente, que varia entre 0,4 e 3,5, podendo ser reduzido para 0,35 para habitação dispersa em meio rural.²¹⁴

Em seguida, tem-se os coeficientes específicos ou individuais, os quais dizem respeito a características intrínsecas dos próprios prédios, sendo eles: área, coeficiente de afetação, coeficiente de qualidade e conforto e o coeficiente de vetustez.²¹⁵

Inicialmente, a área corresponde ao número de metros quadrados de cada prédio, e considera os diferentes tipos de área do prédio, como a área bruta privativa, áreas brutas dependentes, área do terreno livre e área do terreno excedente. Assim, após a qualificação de cada uma dessas áreas, o CIMI

²¹² *Ibid.*, pp. 55-56.

²¹³ Cfr. art. 38.º do CIMI: “1 - O valor base dos prédios (Vc) corresponde ao valor médio de construção, por metro quadrado, adicionado do valor do metro quadrado do terreno de implantação fixado em 25 % daquele valor. 2 - O valor médio de construção é determinado tendo em conta, nomeadamente, os encargos directos e indirectos suportados na construção do edifício, tais como os relativos a materiais, mão-de-obra, equipamentos, administração, energia, comunicações e outros consumíveis.”.

²¹⁴ Cfr. art. 42.º do CIMI: “1 - O coeficiente de localização (Cl) varia entre 0,4 e 3,5, podendo, em situações de habitação dispersa em meio rural, ser reduzido para 0,35. 2 - Os coeficientes a aplicar em cada zona homogênea do município podem variar conforme se trate de edifícios destinados a habitação, comércio, indústria ou serviços. 3 - Na fixação do coeficiente de localização têm-se em consideração, nomeadamente, as seguintes características: a) Acessibilidades, considerando-se como tais a qualidade e variedade das vias rodoviárias, ferroviárias, fluviais e marítimas; b) Proximidade de equipamentos sociais, designadamente escolas, serviços públicos e comércio; c) Serviços de transportes públicos; d) Localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário. 4 - O zonamento consiste na determinação das zonas homogêneas a que se aplicam os diferentes coeficientes de localização do município e as percentagens a que se refere o n.º 2 do artigo 45.º”.

²¹⁵ Cfr. art. 38.º do CIMI: “1 - A determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços resulta da seguinte expressão: $V_t = V_c \times A \times C_a \times C_l \times C_q \times C_v$ em que: V_t = valor patrimonial tributário; V_c = valor base dos prédios edificados; A = área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação; C_a = coeficiente de afetação; C_l = coeficiente de localização C_q = coeficiente de qualidade e conforto; C_v = coeficiente de vetustez.”.

atribui uma ponderação e, mediante a soma ponderada dos diversos componentes, determina-se a área global.²¹⁶

Em seguida, o coeficiente de afetação corresponde ao valor que é incorporado no imóvel em função da utilização o qual está afeto, podendo essa afetação ser para o comércio (maior coeficiência), serviços, habitação, armazém e atividade industrial, estacionamentos, entre outros.²¹⁷

Tem-se, depois, o coeficiente de qualidade e conforto, em que o CIMI traz uma lista extensa, especificando taxativamente os elementos de qualidade e conforto que influenciam significativamente na avaliação do valor patrimonial tributário dos imóveis. Neste âmbito, tem-se por exemplo, para prédios urbanos destinados à habitação, a localização em condomínio fechado, a existência de garagens (individual ou coletiva), piscina (individual ou coletiva), campos de tênis, qualidade construtiva, localização excepcional, sistema central de climatização, elevadores. Pode ainda ser minorado pela inexistência de cozinha, instalações sanitárias, inexistência de rede de água, eletricidade, gás ou esgotos, inexistência de ruas pavimentadas, estado deficiente de conservação, entre outros. Para prédios comerciais, tem-se por exemplo de majorativos a localização do imóvel em centro comercial, sistema central de climatização, qualidade construtiva, entre outros.²¹⁸

Por fim, o último coeficiente específico é o de vetustez, que corresponde ao reflexo da idade no imóvel na desvalorização em função da passagem do tempo. Tem-se, assim, escalões de idade dos imóveis, contados a partir da data de conclusão das obras de edificação. O primeiro escalão, com maior coeficiente de vetustez (coeficiente 1) são para imóveis com menos de dois anos, e o último (coeficiente 0,40) para imóveis com mais de 60 anos.²¹⁹

Cumpra acrescentar aqui, que, no Brasil, a Constituição Federal impõe a observância ao princípio da capacidade contributiva, conforme os imóveis urbanos sejam mais ou menos valiosos (pelo critério do valor venal do imóvel), prevendo ainda que o IPTU possua alíquotas diferentes, de acordo com a localização e uso do imóvel e, assim, assegurando o cumprimento da função social da propriedade. Então, deve observar a progressividade fiscal e extrafiscal, sendo que essa última depende da edição do plano diretor, indicando qual a melhor localização e o uso considerado mais adequado para o respetivo imóvel urbano.²²⁰

Neste diapasão, no Brasil também há uma previsão em lei que considera as características do imóvel, embora prevista em legislação esparsa, mormente por ser o IPTU um Imposto Municipal e, assim

²¹⁶ PIRES, José Maria Fernandes – op. cit., pp. 72-23.

²¹⁷ *Ibid.*, pp. 89-90.

²¹⁸ *Ibid.*, pp. 96-101.

²¹⁹ *Ibid.*, p. 105.

²²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio – op. cit., pp. 118-123.

sendo, compete a cada Município instituí-lo, tratando da determinação do valor tributável no âmbito de suas legislações. Neste diapasão, traz-se aqui como exemplo a Lei nº 10.235, de 16 de dezembro de 1986²²¹, aplicável no âmbito da Prefeitura da cidade de São Paulo, a qual, entre outros critérios, considera o fator de obsolescência do imóvel, padrão de construção, arquitetura, padrão de acabamento, quantidade de dependências, entre outros.

Contudo, a legislação portuguesa, neste âmbito, merece destaque pela forma centralizada, clara, exaustivamente tipificada e organizada que estabelece os coeficientes aptos a influenciar no cálculo do valor patrimonial tributável. Assim, tem-se uma transparência, segurança e facilidade na verificação dos dispositivos legais aplicáveis.

Diante do exposto, a determinação do VPT no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) em Portugal é um mecanismo que reflete o princípio da capacidade contributiva, assegurando que a tributação sobre o património imobiliário seja proporcional ao valor efetivo dos imóveis. Conforme visto, este valor é calculado com base numa fórmula que integra diversos coeficientes legais, como o coeficiente de localização, o coeficiente de vetustez, a área do imóvel, e outros fatores que influenciam o seu valor de mercado. Ao adotar este método de avaliação, o CIMI personaliza a incidência tributária, permitindo que o imposto seja mais preciso e ajustado à realidade económica de cada contribuinte. Isto garante que proprietários de imóveis de maior valor ou situados em zonas privilegiadas suportem uma carga tributária superior, enquanto aqueles com imóveis de menor valor enfrentem uma tributação proporcionalmente reduzida.

Diante disso, o modelo de tributação sobre prédios urbanos contribui diretamente para a promoção da justiça social e a redistribuição de renda, uma vez que os coeficientes previstos em lei permitem um tratamento mais equitativo dos contribuintes. Ao ajustar a carga fiscal à capacidade económica de cada proprietário, a tributação sobre imóveis promove a redistribuição de recursos, desonerando os proprietários de menor capacidade contributiva e impondo uma tributação mais elevada aos detentores de patrimónios de maior valor. Assim, a fórmula de cálculo do valor patrimonial tributável, baseada em critérios objetivos e ajustáveis às circunstâncias particulares dos imóveis, revela-se um instrumento essencial para a concretização de uma fiscalidade mais justa e redistributiva, em consonância com os princípios constitucionais que regem o sistema fiscal português.

3.2 O Regime das Isenções no IMI Relativos aos Prédios de Reduzido Valor Patrimonial

²²¹ Cfr. Lei nº 10.235, de 16 de dezembro de 1986. Disponível em: <https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/arquivos/secretarias/financas/legislacao/Lei-10235-1986.pdf>. Acesso em 21 out. 2024.

O Código do Imposto Municipal sobre Imóveis prevê algumas isenções do imposto em causa, como por exemplo a isenção sobre os imóveis para o Estado e Regiões Autónomas. Contudo, o que importa aqui é a isenção prevista no artigo 11.º-A do CIMI. O artigo prevê a isenção para os prédios de reduzido valor patrimonial de sujeitos passivos de baixos rendimentos.²²²

Neste âmbito, assim como sucede no tópico acima, referente a determinação do valor patrimonial tributário, no Brasil as isenções estão previstas nas legislações no âmbito dos Municípios e, assim, de forma esparsa. Tais isenções são aplicáveis a contribuintes reconhecidamente pobres, e em observância aos requisitos trazidos no âmbito da legislação de cada Município competente.

Posto isto, trata-se de uma evidente forma de promover a justiça social através do sistema fiscal. Os benefícios fiscais voltados para aliviar a carga tributária sobre sujeitos passivos de baixo rendimento, como é o caso da isenção em causa, mostram-se relevantes para a realização de políticas redistributivas perpetradas pelo Poder Público.

3.3 A Progressividade do Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis

O Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (IMT) é um imposto que incide sobre a riqueza e, desta forma, observa o comando constitucional de que se trata de um dos dois indicadores fundamentais de capacidade contributiva, assim como o rendimento, que, são referenciais para determinar a contribuição de cada cidadão no custeio dos encargos advindo da vida em sociedade.²²³

Diante disso, o IMT sujeita o imposto a capacidade contributiva revelada pelos adquirentes de imóveis, sendo que por geralmente envolver elevados valores nas transmissões, os respetivos adquirentes devem recorrer à utilização da riqueza acumulada para que possa suportá-los. Posto isto, é nesse momento em que o contribuinte mobiliza os meios financeiros que a riqueza acumulada se revela e, por conseguinte, o IMT sujeita a imposto.²²⁴

José Pires leciona que os impostos sobre o património vigentes em Portugal tributam o património imobiliário em duas dimensões, sendo que a primeira se refere a aquisição dos imóveis, e a

²²² Cfr. art 11.º-A do CIMI: “1 - Ficam isentos de imposto municipal sobre imóveis os prédios rústicos e o prédio ou parte de prédio urbano destinado a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, e que seja efetivamente afeto a tal fim, desde que o rendimento bruto total do agregado familiar não seja superior a 2,3 vezes o valor de 14 IAS e o valor patrimonial tributário global da totalidade dos prédios rústicos e urbanos pertencentes ao agregado familiar não exceda 10 vezes o valor de 14 IAS.”.

²²³ PIRES, José Maria Fernandes – op. cit., p. 233.

²²⁴ *Ibid.*, p. 234;

segunda a posse dos imóveis. Para a aquisição gratuitas de imóveis aplica-se o Imposto de Selo, quando é onerosa aplica o IMT.²²⁵

O autor explica que o sistema de tributação da riqueza imobiliária no país funciona através da operabilidade simultânea dos impostos dinâmicos sobre o património, esses que tributam as transmissões, que é o caso do IMT e Imposto de Selo, com o imposto estático sobre o património, que se refere ao IML, sujeitando a imposto a detenção da propriedade dos imóveis, através de aplicação periódica. Em seguida, acrescenta que os dois tipos de impostos, nomeadamente na dimensão dinâmica e na dimensão estática, têm por finalidade a tributação da riqueza revelada através da aquisição de imóveis ou pela detenção do direito de propriedade.²²⁶

Desta forma, dessa sujeição a imposto resulta o efeito redistributivo da riqueza, estabelecido pela CRP, como um fundamento do sistema fiscal.²²⁷

Posto isto, e no contexto abordado do efeito redistributivo da riqueza em que se opera o IMT, destaca-se neste âmbito as taxas previstas no artigo 17.^o²²⁸, as quais, de modo semelhante ao que ocorre em âmbito do imposto sobre o rendimento, tem-se uma progressividade em relação aos escalões e as respetivas taxas/alíquotas aplicáveis. A propósito:

Tabela 3: As Taxas do IMT

Valor sobre que incide o IMT (em euros)	Taxas percentuais	
	Marginal	Média (*)
Até 101 917	0	0
De mais de 101 917 e até 139 412	2	0,537 9
De mais de 139 412 e até 190 086	5	1,727 4
De mais de 190 086 e até 316 772	7	3,836 1
De mais de 316 772 e até 633 453	8	
De mais de 633 453 e até 1 102 920	6 (taxa única)	
Superior a 1 102 920	7,5 (taxa única)	

(*) No limite superior do escalão
(Redação da Lei nº 82/2023, de 29 de dezembro)

Fonte: Portal das Finanças (2024)

²²⁵ *Ibid.*, p. 236.
²²⁶ *Ibid.*, p. 236.
²²⁷ *Ibid.*, pp. 236-237.
²²⁸ Cfr. art. 17.º do CIMT. Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/cimt/Pages/cimt17.aspx. Acesso em: 24 out. 2024.

Sendo assim, a progressividade da tabela consubstancia num mecanismo de redistribuição de renda, aliviando a carga tributária para aqueles que demonstram uma menor capacidade contributiva, e onerando mais aqueles que demonstram uma maior força económica, ao realizar transmissões de imóveis de valores maiores.

3.4 Isenção pela Aquisição de Prédios Destinados Exclusivamente a Habitação Própria

Conforme verificado na tabela de taxas do IMT supracitada, ao primeiro escalão aplica-se uma taxa percentual de valor 0, isto em situações de aquisição de prédio urbano ou fração autónoma de prédio urbano que tenha a destinação exclusiva a habitação própria e permanente.²²⁹

Trata-se, portanto, de uma isenção para essa hipótese específica. Esse benefício fiscal está expresso no artigo 9.º, o qual, deve ser lido cumulado com a alínea a) do n.º 1 do artigo 17.º. Por conseguinte, tem-se a materialização da isenção do IMT, desde que observados os seguintes requisitos: aquisição de prédio urbano ou fração autónoma de prédio urbano; destinação exclusiva para a habitação; habitação deve ser própria e permanente; o valor base para a liquidação não pode exceder o valor máximo do 1.º escalão que consta no artigo 17.º, n.º 1, a) (correspondendo a €101.917, após atualização do valor pela Lei nº 82/2023, de 29 de dezembro).²³⁰

Dito isto, verifica-se que a isenção em causa corresponde a uma forma de desonerar do pagamento de tributo para uma parcela da sociedade ao adquirir bens de valor reduzido, que não ultrapassa o limite do primeiro escalão. Tem-se, assim, um instrumento de redistribuição de renda em sede de IMT.

3.5 Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI) em Portugal:

O adicional ao imposto municipal sobre imóveis (AIMI) revela-se como um relevante exemplo de tributo capaz de promover a redistribuição da riqueza, a justiça fiscal e de observância da capacidade contributiva. Este imposto incide sobre a soma do valor patrimonial tributário dos imóveis que pertencem a uma mesma pessoa, desde que o montante global ultrapasse determinados limites. O adicional ao IMI

²²⁹ Cfr. art. 17.º do CIMT.

²³⁰ Cfr. art. 9.º, I do CIMT: “São isentas do IMT as aquisições de prédio urbano ou de fração autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação própria e permanente cujo valor que serviria de base à liquidação não exceda o valor máximo do 1.º escalão a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 17.º”.

é uma tributação complementar ao IML, incidindo sobre imóveis urbanos de elevado valor, numa lógica de progressividade fiscal.

O AIMI tem previsão expressa no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, incidindo, do ponto de vista subjetivo, sobre as pessoas singulares ou coletivas, que sejam proprietárias, usufrutuárias ou superficiárias de prédios urbanos situados no território português²³¹. Relativo à incidência objetiva, “incide sobre a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos situados em território português de que o sujeito passivo seja titular”²³². Não há incidência do tributo em causa nos casos de prédios urbanos classificados como 'habitação' enquadrados no Programa de Apoio ao Arrendamento²³³.

O valor tributável, ou base de cálculo (conforme termo mais comum no âmbito do ordenamento brasileiro), corresponde “à soma dos valores patrimoniais tributários, reportados a 1 de janeiro do ano a que respeita o adicional ao imposto municipal sobre imóveis, dos prédios que constam nas matrizes prediais na titularidade do sujeito passivo.”²³⁴

Existe a aqui possibilidade de se optar pela tributação conjunta, somando-se os valores patrimoniais tributários dos prédios na titularidade dos sujeitos passivos casados ou em união de facto, e multiplicando-se por dois o valor da dedução prevista na alínea a) do n.º 2 do artigo 135.º-C²³⁵, correspondendo, atualmente, em € 600.000 (seiscentos mil euros), inclusive se o sujeito passivo for uma herança indivisa²³⁶.

Neste contexto, o tributo em causa, além de incidir apenas para situações em que o sujeito passivo possui um património imobiliário cuja soma consubstancia um valor elevado, possui ainda uma progressividade nas suas taxas/alíquotas, aumentando em função do valor tributável. Desta forma, evidencia-se uma inerente característica de justiça fiscal no AIMI²³⁷. Ademais, o Código do IML, estabelece que o tributo ora abordado constitui receita do Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social.

Diante de todo o exposto, trata-se de um imposto, portanto, que consubstancia uma relevante forma de justiça fiscal, redistribuição de renda e tributação com base nos ditames do princípio da capacidade contributiva, previsto no ordenamento jurídico português, mas ausente no brasileiro. Sendo assim, conclui-se que está em causa um grande exemplo de instrumento

3.6 Impostos sobre Heranças e Doações e a Capacidade Contributiva

²³¹ Cfr. art. 135.º-A, 1 do CIMT.

²³² Cfr. art. 135.º-B, 1 do CIMT.

²³³ Cfr. art. 135.º-B, 2 do CIMT.

²³⁴ Cfr. art. 135.º-C, 1 do CIMT.

²³⁵ Cfr. art. 135.º-D, 1 do CIMT.

²³⁶ Cfr. art. 135.º-C, 2 do CIMT.

²³⁷ Cfr. art. 1.º, 2 do CIMT.

No âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, às transmissões *causa mortis* e às doações incidem o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD. Base de cálculo/matéria tributável desse imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos e da doação. O cálculo é feito sobre o valor dos bens na data da avaliação, observada a alíquota vigente na data da abertura da sucessão. Em seguida, só após a homologação do cálculo o imposto poderá ser devido.

As alíquotas do ITCMD são fixadas livremente pelos Estados, mas devendo observar o limite máximo definido pelo Senado Federal, atualmente em 8%. Neste contexto, há no Brasil hoje uma discussão acerca do aumento dessa taxa de 8%, podendo atingir o patamar de 16% (Projeto nº 57/2019). Essa discussão, inclusive, leva muitos contribuintes a buscarem o planejamento patrimonial e sucessório, com a criação de uma pessoa jurídica/coletiva, funcionando como uma holding, congregando o patrimônio e exercer atividade econômica, como a imobiliária ou produção rural. Através desse mecanismo, doa-se as ações/quotas dessa pessoa jurídica/coletiva, ainda em vida, aplicando as taxas atuais do ITCMD, evitando-se o risco de se submeter a taxas/alíquotas maiores no momento da efetiva transmissão *causa mortis*.²³⁸

No ordenamento jurídico português, por sua vez, tem-se no presente âmbito o Imposto do Selo. Este imposto inclui várias situações de incidência, algumas das quais incidem sobre a transmissão de riqueza e patrimônio. Importa aqui o estudo sobre o Imposto do Selo sobre heranças e doações.

O imposto de Selo é o imposto mais antigo do sistema fiscal português, criado em 24 de dezembro de 1660, sofrendo posteriormente profundas remodelações.²³⁹

José Pires destaca que as transmissões gratuitas de bens produzem um enriquecimento líquido na esfera patrimonial dos beneficiários, contudo, sem qualquer contrapartida de caráter econômico ou patrimonial. Esse enriquecimento, ou a riqueza resultante dessas transmissões gratuitas, constituía a capacidade contributiva que o antigo Imposto Sucessório buscava tributar, o qual possuía uma agressividade nas suas taxas/alíquotas, bem como uma forte progressividade. Apesar disso, a receita fiscal era inexpressiva, diante da sua complexidade técnica e obsolescência dos mecanismos de controlo da administração tributária. O autor destaca que o imposto sucessório era um exemplo de como o crescimento de taxas não corresponde necessariamente ao crescimento da receita, podendo inclusive ser inversamente proporcional a relação entre aumento dessas taxas com o crescimento da base tributável, por consequência de uma evasão fiscal crescente²⁴⁰. Visualiza-se aqui o fenómeno estudado na Curva de Laffer, anteriormente aduzido no presente trabalho.

²³⁸ DONIAK JR, Jimir. LUNARDELLI; Gabriela Sampaio Lunardelli. Cuidados na Tributação: Planejamento Patrimonial e Sucessório. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-mai-28/cuidados-na-tributacao-planejamento-patrimonial-e-sucessorio/>. Acesso em: 25 out. 2024.

²³⁹ Cfr. preâmbulo do Código do Imposto de Selo.

²⁴⁰ PIRES, José Maria Fernandes – op. cit., pp. 488-489.

Em seguida, com o advento da reforma da tributação do património de 2003, houve uma diminuição significativa das taxas, bem como a eliminação da progressividade da tributação do património. José Pires aduz que a abertura progressiva da economia portuguesa ao exterior, com a sua integração nos mercados internacionais, o excesso de tributação da riqueza tornou-se um fator de perda de competitividade de Portugal, acarretando ainda numa intensificação da evasão fiscal. Diante disso, esse contexto conduziu a eliminação da progressividade e diminuição das taxas dos impostos sobre a riqueza, sendo neste contexto também que se eliminou a progressividade do sistema de tributação das transmissões gratuitas.²⁴¹

A reforma de 2003 introduziram algumas mudanças, entre as quais, optou-se pela não tributação das transmissões gratuitas sempre que os beneficiários sejam os membros do núcleo familiar mais restrito, ou seja, os herdeiros legitimários, sendo eles o cônjuge, descendentes e ascendentes. Trata-se de uma isenção, atualmente expressa no Código do Imposto de Selo, em seu artigo 6.º, alínea e).²⁴²

Diante dessas transformações citadas, entre outras, não se justificava mais a existência de um imposto autónomo para tributar as transmissões gratuitas, conduzindo a abolição do imposto. Sendo assim, para regular a tributação das transmissões gratuitas a favor de pessoas singulares sem grau de parentesco com o autor da transmissão, bem como com grau de parentesco na linha colateral, a Reforma repassou para o Código do Imposto do Selo as normas de tributação das transmissões gratuitas de bens.²⁴³

Por fim, ainda quanto ao Imposto de Selo, a taxa prevista é de 10%, a qual incide sobre todas as transmissões sujeitas e não isentas. Ademais, para os casos de transmissões por doação de imóveis, incide a taxa de 0,8% sobre o valor dos bens, sendo que essa taxa, nesse caso, aplica-se a todas as transmissões de imóveis por doação, inclusive sendo os beneficiários o cônjuge, descendentes e ascendentes, ou pessoa coletiva, não beneficiando da não sujeição ou da isenção anteriormente abordada.²⁴⁴

Diante do exposto, e com o advento da Reforma de 2003, o Imposto de Selo perdeu sua característica de progressividade. No Brasil, por seu turno, o ITCMD representa um mecanismo de tributação que é capaz de onerar a manifestação de riqueza, sendo mais passível de promover a justiça fiscal.

3.7 Imposto sobre Veículos Automotores e a Capacidade Contributiva

²⁴¹ *Ibid.*, p. 490.

²⁴² *Ibid.*, p. 491.

²⁴³ *Ibid.*, p. 492.

²⁴⁴ *Ibid.* p. 503.

No Brasil, sobre a propriedade de qualquer veículo automotor, incide o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, desde que registrado nas repartições do Estado titular da imposição do tributo em causa.²⁴⁵

A base de cálculo do IPVA é o valor venal do veículo, ou o preço comercial de tabela, essas que são anuais e elaboradas e publicadas pelo poder tributante. O preço pode estar discriminado na Nota Fiscal do veículo ou nos documentos relativos ao desembaraço aduaneiro, para os casos de produtos importados.²⁴⁶

Quanto a alíquota, é estabelecida em lei ordinária estadual, de forma proporcional. Cabe ao Senado Federal brasileiro estabelecer as alíquotas mínimas, não existindo limite máximo a ser fixado. Neste âmbito, as alíquotas podem ser diferenciadas, depreendendo-se uma latente progressividade ao imposto.²⁴⁷

Com efeito, existia anteriormente a possibilidade de alíquotas diferenciadas em função do tipo, da utilização, e agora, com as alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023, as alíquotas podem ser diferenciadas também em função do valor e do impacto ambiental do veículo²⁴⁸. Ademais, essa alteração veio a prever a possibilidade de incidência do tributo em comento sobre a propriedade de veículos automotores aquáticos e aéreos²⁴⁹.

Neste âmbito, apesar da característica da progressividade mencionada, Eduardo Sabbag²⁵⁰ afirma que essa progressividade não está explícita no texto constitucional, diferente do que ocorre com o IPTU, o Imposto de Renda e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural. Assim, o autor acredita que o IPVA parece mais um imposto sujeito a extrafiscalidade, assumindo uma função regulatória, e não propriamente um gravame progressivo.

No presente contexto, Eduardo Sabbag²⁵¹ aborda a isenção para veículos utilizados em atividade de interesse socioeconômico específico, como os casos da agroindústria, transporte público de passageiros e terraplanagem. Contudo, essas isenções ficam a cargo de cada estado, no âmbito de suas legislações estaduais. Entre as isenções mais corriqueiras, tem-se aquela sobre veículos com mais de 20 anos de fabricação²⁵².

²⁴⁵ TORRES, Ricardo Lobo – op. cit., p. 400.

²⁴⁶ SABBAG, Eduardo – op. cit., p. 1013.

²⁴⁷ *Ibid.*, p. 1014.

²⁴⁸ Cfr. art. 155, §6º, II da CF/88: “poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental;”

²⁴⁹ Cfr. art. 155, §6º, III da CF/88: “incidirá sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos, excetuados:”

²⁵⁰ SABBAG, Eduardo – op. cit., p. 1014.

²⁵¹ *Ibid.*, p. 1015.

²⁵² CASTRO, Eduardo M. L. Rodrigues de, et al. *Tributos em Espécie*. 11ª ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2024, p. 784. ISBN: 978-85-4425-091-4.

Em Portugal, no âmbito da tributação da propriedade de automóveis, tem-se por equivalente o Imposto Único de Circulação – IUC.

Esse tributo tem uma característica de se pautar na equivalência, visando compensar os custos ambientais e viários que os contribuintes provocam. Trata-se de uma previsão expressa no Código do Imposto Único de Circulação, em seu artigo 1.º, buscando concretizar uma regra geral de igualdade tributária.²⁵³

Desta forma, não há aqui uma característica de progressividade, justiça fiscal e redistribuição, mas sim uma forma de onerar mais aqueles que causam mais danos ambientais e viários. Não obstante, relevante ressaltar a previsão expressa pelo CIUC, da isenção do imposto em causa para instituições particulares de solidariedade social.²⁵⁴

Capítulo 2 – Novas Perspectivas na Tributação: Instrumentos de Redistribuição do Rendimento e da Riqueza em Debate

No capítulo anterior foi feita uma análise dos instrumentos de redistribuição do rendimento e da riqueza através do Direito Tributário, contudo, sob uma ótica do Direito posto. Ou seja, analisou-se os mecanismos já introduzidos e sedimentados no ordenamento jurídico, notadamente nos âmbitos brasileiro e português. Analisou-se os meios de materialização da justiça fiscal inseridos nos diversos tributos tipificados, seja no âmbito da tributação do rendimento, seja em sede de tributação sobre a riqueza.

No presente momento, estuda-se algumas das ideias que estão inseridas nos atuais debates, com a abordagem de propostas e mudanças sugeridas para a concretização das ideias redistributivas, bem como de justiça fiscal e promoção da igualdade material. Assim, desprendendo-se da análise fundamentada exclusivamente no Direito posto, passa-se a abordar as novas perspectivas no âmbito do estudo dos tributos, com foco no seu papel estruturante da sociedade, capaz de promover a diminuição das desigualdades, efetivando os ditames constitucionais e colaborando para uma sociedade mais justa.

4. A Tabela Progressiva do Imposto de Renda no Brasil: Novos Escalões

²⁵³ Cfr. art. 1.º do CIUC: “O imposto único de circulação obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária.”

²⁵⁴ Cfr. art. 5.º, 2, b) do CIUC: “Estão ainda isentos de imposto, os seguintes sujeitos passivos: b) Instituições particulares de solidariedade social, nas condições previstas no n.º 7.”

O Imposto de Renda corresponde a um imposto progressivo, cuja estrutura insere a aplicação do princípio da capacidade contributiva. Isto se dá pois o tributo aludido funciona com a adoção da tabela progressiva, em que as taxas/alíquotas aumentam conforme a faixa de renda do contribuinte aumenta, conforme aduzido em capítulo anterior. Sendo assim, os contribuintes que auferem rendimentos mais elevados pagam uma porcentagem maior, que incide sobre seus rendimentos, refletindo, por conseguinte, na sua maior capacidade contributiva.²⁵⁵

Conforme anteriormente abordado, o imposto sobre o rendimento de pessoa singular em Portugal possui uma maior quantidade de escalões e respetivas taxas/alíquotas. Desta forma, a tabela do IRPS no país é capaz de atingir uma maior diversidade de rendimentos, possuindo assim uma maior progressividade, observando de forma mais eficaz a capacidade contributiva.

No Brasil, por seu turno, esses escalões chegam ao patamar máximo de 27,5% de taxa. Assim, toda uma diversidade de manifestação de capacidade económica recebe o mesmo tratamento e ônus de tributação. Por consequência, a tributação direta não é capaz de promover os ideais redistributivos necessários para a diminuição das desigualdades sociais e económicas no país.

A regressividade da tributação indireta atua de modo a praticamente anular os efeitos redistributivos da tributação direta. Expressa-se assim a falta de equidade do sistema tributário brasileiro, dando-se ênfase na tributação indireta em detrimento da direta, contribuindo para concentrar mais a renda no Brasil, ao onerar relativamente mais as classes mais pobres.²⁵⁶

Ademais, a tabela do IR encontra-se defasada, e a omissão do Estado em atualizar essa tabela fere diretamente princípios constitucionais tributários. Desta forma, a negligência apontada resulta numa violação do princípio da progressividade, ignora o princípio da capacidade contributiva e compromete o mínimo existencial, afetando a dignidade e o sustento básico do contribuinte.²⁵⁷

Por fim, pode-se concluir que a criação de novas faixas de rendimentos com maiores taxas/alíquotas respetivas, poderia garantir que a tributação incida sobre uma variedade maior de rendimentos, atendendo os ditames da capacidade contributiva e capaz de promover a justiça fiscal e uma progressividade mais adequada para a redistribuição do rendimento. Neste âmbito, o ordenamento jurídico português mostra-se como um exemplo no que se refere a concretização da progressividade em âmbito de tributação sobre o rendimento da pessoa singular/física.

²⁵⁵ SOUZA, Jeferson Neves. Princípio da Capacidade Contributiva. JusBrasil, 2024. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/principio-da-capacidade-contributiva/2629475840>. Acesso em: 29 out. 2024.

²⁵⁶ FERNANDES, Rodrigo Cardoso; CAMPOLINA, Bernardo; SILVEIRA, Fernando Gaiger. Imposto de Renda e Distribuição de Renda no Brasil. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Ministério da Economia. [Online] Brasília, 2019, n° 2449, p. 34. ISSN: 1415-4765. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9136/1/TD_2449.pdf. Acesso em: 29 out. 2024.

²⁵⁷ SILVEIRA, Bruna Bianca Da. Impactos da Defasagem da Tabela do IRPF no Mínimo Existencial e na Capacidade Contributiva. JusBrasil, 2024. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/impactos-da-defasagem-da-tabela-do-irpf-no-minimo-existencial-e-na-capacidade-contributiva/2485269721>. Acesso em: 29 out. 2024.

5. Tributação Sobre Lucros e Dividendos no Brasil

Inicialmente, cumpre distinguir que o lucro é o montante em dinheiro resultante das operações de uma companhia após a dedução de todos os custos. Assim, sendo o valor positivo, então a empresa é lucrativa. Por sua vez, o dividendo é a parte do lucro destinada aos acionistas. Diante disso, conclui-se que o lucro sempre se refere a empresa, ou seja, a pessoa jurídica. O dividendo, entretanto, pertence ao acionista e, portanto, remete a uma pessoa física ou jurídica que tem um percentual da empresa através de ações.²⁵⁸

A distribuição de lucros e dividendos, prática comum nas empresas, corresponde a remuneração dos sócios pelo capital investido. Atualmente, no Brasil, esse tipo de rendimento está isento de Imposto de Renda para o beneficiário, desde que a empresa tenha apurado corretamente o lucro e recolhido os tributos devidos.²⁵⁹

Em Portugal, os dividendos distribuídos pelas empresas nacionais estão sujeitos a uma taxa de 28%. Neste âmbito, cabe ao banco ou corretora que paga os dividendos reter, no ato do pagamento, o valor correspondente, entregando-o diretamente ao Estado. No caso de receber dividendos de ações cotadas no estrangeiro, através de um intermediário financeiro nacional, os dividendos estão sujeitos, no país onde foram pagos, à retenção na fonte observando as taxas em vigor nesse país. Nesse caso, também é retido, em Portugal, o imposto com a aplicação da taxa/alíquota de 28%.²⁶⁰

Neste sentido, materializa-se um problema no âmbito da violação da equidade horizontal, na medida que as alíquotas efetivas dos grupos recebedores de lucros e dividendos são sistematicamente menores do que aquelas relativas a outros grupos. Esse problema é ilustrado pelo seguinte gráfico, que analisa as alíquotas efetivas do IRPF de acordo com cada faixa de renda²⁶¹:

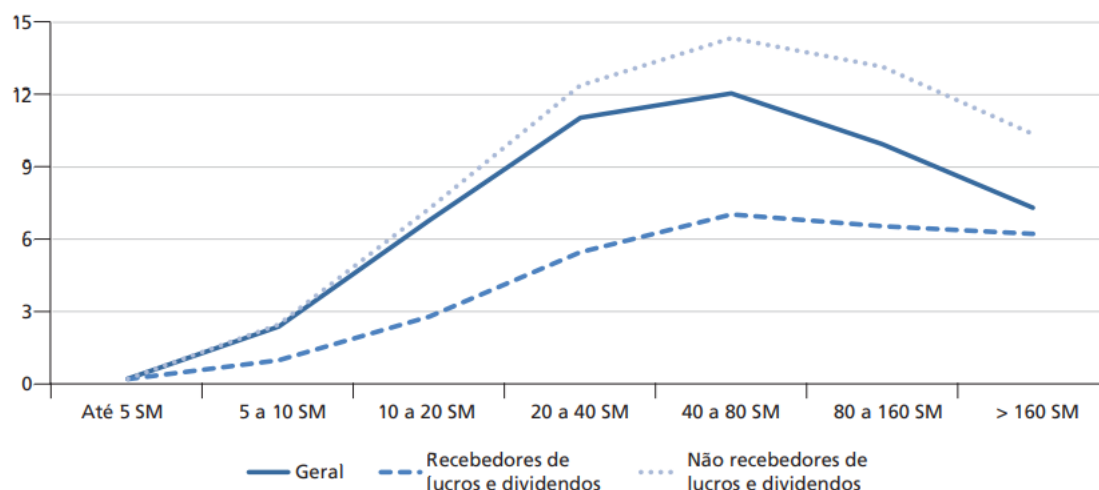
Figura 4: Alíquotas efetivas do IRPF sobre cada faixa de renda total (2008)

²⁵⁸ FLOR, Angélica. Lucros e dividendos: tudo o que precisa saber. Viver de Contabilidade, 2024. Disponível em: <https://viverdecontabilidade.com/lucros-e-dividendos/>. Acesso em: 29 out. 2024.

²⁵⁹ SILVA, Bruno. Análise Tributária da Distribuição de Lucros e Dividendos. JusBrasil, 2024. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/analise-tributaria-da-distribuicao-de-lucros-e-dividendos/2603126424>. Acesso em 29 out. 2024.

²⁶⁰ DECO Proteste, Distribuição de Dividendos. Lisboa: DECO Proteste, 2024. Disponível em: <https://www.deco.proteste.pt/investe/investimentos/acoes/dossie/fiscalidade-acoes/distribuicao-dividendos>. Acesso em: 29 out. 2024.

²⁶¹ FERNANDES, Rodrigo Cardoso; CAMPOLINA, Bernardo; SILVEIRA, Fernando Gaiger – op. cit., p. 30



Fonte: Declarações Individuais do Imposto de Renda da Pessoa Física / Elaboração dos autores (2018)

O gráfico supra foi extraído de um estudo, em que os autores analisaram informações contidas nas Declarações Individuais do Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF) do Brasil, e esses sustentam que parte da justificativa para o fenômeno apontado é o tratamento favorável que os ganhos de capital recebem em detrimento dos ganhos do trabalho, sendo que esse tratamento é ainda mais benéfico para os ganhos provenientes de lucros e dividendos, os quais, conforme anteriormente aduzido, não são tributados no Brasil.²⁶²

No Brasil, já tramita Projeto de Lei com o condão de instituir a tributação sobre lucros e dividendos, como é o caso do PL 3129/2019, o qual, ainda atualiza os valores expressões em reais da tabela do IRPF, bem como atualiza as deduções aplicáveis à tributação da pessoa física/singular. Além disso modifica as alíquotas de tributação do rendimento da pessoa jurídica/coletiva.²⁶³

Posto isto, conclui-se que a ausência de tributação sobre dividendos no Brasil é uma lacuna que pode ser revista. A implementação de um imposto sobre dividendos e lucros distribuídos por empresas ajudaria a reduzir as desigualdades, pois impacta diretamente os grandes acionistas, contribuintes com relevante manifestação de capacidade econômica, capazes de assumirem um ônus maior da tributação, permitindo a atenuação sobre a população de baixa renda.

6. Instituto do *Cashback* a ser Introduzido pela Reforma Tributária Brasileira

²⁶² *Ibid.*

²⁶³ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024: institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Brasília: Câmara dos Deputados, 2024. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2204959>. Acesso: em 29 out. 2024.

Com a reforma tributária sobre o consumo que se implementa no contexto atual brasileiro, sobreveio uma ideia da utilização do instrumento do *cashback*, como uma forma de promover a justiça fiscal no âmbito da tributação sobre o consumo no país.

O *cashback* poderia atuar como um mecanismo de redistribuição de renda ao oferecer devolução parcial de valores para a população de menor renda, exclusivamente às pessoas físicas, promovendo um efeito positivo no consumo e incentivando a formalização de operações comerciais. A princípio, essa medida aplica-se apenas para grupos socialmente vulneráveis, com baixa renda e que tem inscrição no CadÚnico, estimando-se que 73 milhões de pessoas seriam beneficiadas.²⁶⁴

O Projeto de Lei Complementar número 68, de 2024²⁶⁵, que institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS), vem para unificar a tributação sobre o consumo no Brasil, de forma a simplificar o sistema tributário.

Nos termos desse PLP, especificamente nos artigos 100 ao 113, encontra-se os comandos normativos e institucionais da “Devolução Personalizada do IBS e CBS (*cashback*)”, bem como as alíquotas passíveis de devolução. A CBS, por seu turno, de competência da União, será gerida pela Receita Federal, enquanto o IBS, de competência dos estados e municípios, será gerido pelo Comitê Gestor do IBS.²⁶⁶

O sistema de devolução de impostos tem-se revelado eficaz em diversos países, incluindo algumas nações sul-americanas, como Uruguai, Colômbia e Bolívia. Na Bolívia, uma parcela do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) é restituída aos cidadãos elegíveis, promovendo uma redistribuição mais justa do ônus fiscal. No Uruguai, por sua vez, comerciantes integram-se a um programa governamental de desoneração do IVA, destinado a beneficiar a população de menor rendimento. O Canadá, um dos principais modelos para a proposta do PLP 68/2024, adota uma abordagem em que o IVA é reembolsado em valores fixos, servindo como referência para a implementação deste tipo de benefício fiscal.²⁶⁷

Diante do exposto, conclui-se que o sistema do *cashback* corresponde a um importante mecanismo de desoneração da carga tributária sobre a população de baixa renda. Além disso, pode contribuir para a justiça fiscal sem necessitar no aumento da complexidade da legislação tributária.

²⁶⁴ CARMO, Débora; SALVADOR, Leonardo. Reforma Tributária: Cashback e Justiça Fiscal. Consultor Jurídico, 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jul-30/cashback-e-justica-fiscal>. Acesso em: 29 out. 2024.

²⁶⁵ Brasil. Senado Federal – Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024: Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Brasília: Senado Federal, 2024. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/164914%3B%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias>. Acesso em: 29 out. 2024.

²⁶⁶ *Ibid.*

²⁶⁷ *Ibid.*

7. Tributação sobre Fundos Exclusivos

Entre um dos programas do Governo brasileiro, está a reforma do Imposto de Renda, e uma das propostas sugeridas é a tributação dos fundos fechados de investimento. Atualmente não se tributa esses fundos, permitindo que famílias muito ricas venham a adiar indefinidamente o pagamento do Imposto de Renda.²⁶⁸

Neste contexto, foi sancionado no Brasil o projeto que traz mudanças ao Imposto de Renda, com relação aos fundos de investimentos. Trata-se da Lei 13.754, oriunda do PL 4173/23, apresentada pelo Poder Executivo. Com essa mudança, o governo espera gerar um aumento na arrecadação, alcançando o vulto de R\$ 20 bilhões (vinte bilhões de reais).²⁶⁹

Neste diapasão, tratando-se da tributação dos fundos exclusivos, para fins de imposto sobre o rendimento no Brasil, incidirá com a taxa/alíquota de 15% para os rendimentos nos fundos de longo prazo, e de 20% para os casos de fundos de curto prazo (até um ano). Os valores são arrecadados uma vez a cada semestre pelo sistema denominado “come-cotas”, em que, a cada seis meses, a Receita Federal subtrai uma quantidade de cotas do cliente, que consubstancia no valor equivalente ao imposto de renda devido, o qual é retido na fonte. Ressalte-se que a incidência é apenas sobre os lucros obtidos, não abarcando o capital investido.²⁷⁰

Essas alterações evidenciam uma tendência global, na qual os governos procuram implementar estratégias mais eficazes para tributar grandes fortunas e investimentos complexos. No Brasil, cerca de 2.500 investidores possuem fundos exclusivos, totalizando um patrimônio de R\$ 756 bilhões, o que equivale a 12,3% da indústria de fundos no país. Com a adoção dessas medidas, o governo brasileiro demonstra um compromisso inequívoco com a justiça fiscal e a redistribuição da riqueza.²⁷¹

Posto isto, a tributação dos fundos exclusivos de investimento se revela como uma medida capaz de captar rendimentos que, antes ausente da incidência do Imposto de Renda, passa a ser uma importante fonte de receita para o Governo. Desta forma, a mudança está associada a um forte ideal de capacidade contributiva, mormente por atingir mais especificamente grupos de super-ricos, que utilizam

²⁶⁸ BRASIL. Ministério da Economia. Imposto de Renda. Brasília: Ministério da Economia, 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/imposto-de-renda>. Acesso em: 29 out. 2024.

²⁶⁹ SANTINHO, Pedro Alem. Sancionada Lei com Nova Tributação para Fundos de Investimentos e Offshores. JusBrasil, 2024. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/noticias/sancionada-lei-com-nova-tributacao-para-fundos-de-investimentos-e-offshores/2104866409>. Acesso em: 29 out. 2024.

²⁷⁰ *Ibid.*

²⁷¹ FAGUNDES, Jorge Alexandre. Entenda as Novas Leis de Tributação de Fundos Exclusivos e Offshores no Brasil. JusBrasil, 2024. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/entenda-as-novas-leis-de-tributacao-de-fundos-exclusivos-e-offshores-no-brasil/2097517958>. Acesso em: 29 out. 2024.

dessa estrutura para postergar infinitamente a tributação sobre os rendimentos advindos desses fundos, acumulando uma riqueza por um longo período.

8. O Imposto Sobre Grandes Fortunas

O Imposto sobre Grandes Fortunas corresponde a um tributo previsto na Constituição Federal brasileira²⁷², sendo de competência da União a sua instituição. Contudo, tal imposto nunca foi instituído no âmbito nacional. A sua implementação é objeto de debate no país, trazendo posicionamentos favoráveis e outros contrários.

A tributação de grandes fortunas tornou-se um tema de crescente relevância global, especialmente em um cenário de acentuada desigualdade social e econômica. Trata-se de uma política tributária que visa aumentar a arrecadação do Estado por meio da imposição de impostos sobre as riquezas acumuladas por indivíduos ou empresas. Essa abordagem é justificada pelo reconhecimento de que aqueles que detêm maiores patrimônios têm uma capacidade superior de acumulação de riqueza, enquanto a maioria da população enfrenta dificuldades significativas para atingir uma condição financeira estável. Nesse contexto, muitos países têm discutido a implementação de políticas fiscais orientadas para a redistribuição de renda e para a diminuição das disparidades entre os mais ricos e os mais pobres.²⁷³

O Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), por exemplo, é caracterizado pela sua alta progressividade e pelo seu enfoque na justiça tributária. Assim, embora o apelo político em torno da tributação de uma pequena parcela da população rica seja significativo, é imperativo avaliar cuidadosamente os impactos sociais e econômicos desta medida. Diante do exposto, levanta-se a questão sobre o que deve ser considerado uma grande fortuna.²⁷⁴

Em suma, uma grande fortuna pode ser definida como um patrimônio líquido acumulado por um indivíduo ou empresa, sendo este calculado pela diferença entre o valor total dos ativos e as dívidas e obrigações financeiras. Os ativos que compõem esse patrimônio incluem, entre outros, dinheiro, investimentos, imóveis, propriedades, ações de empresas, obras de arte e veículos de luxo. Contudo, é crucial reconhecer que os limites que definem uma grande fortuna são, em grande medida, subjetivos e variam de acordo com o contexto social e econômico de cada país. O conceito de grande fortuna está

²⁷² Cfr. art 153, VII da CF/88: "Compete à União instituir impostos sobre: VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar."

²⁷³ FAVERI, Estela Maria de; BERALDO, Mariana Passos. Tributação de grandes fortunas: análise sobre os impactos econômicos e sociais no Brasil. JusBrasil, 2024. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/tributacao-de-grandes-fortunas-analise-sobre-os-impactos-economicos-e-sociais-no-brasil/2120265611>. Acesso em: 29 out. 2024.

²⁷⁴ *Ibid.*

intrinsecamente ligado à concentração significativa de riqueza em comparação com a média da população, podendo ser influenciado por diversos fatores, como a distribuição de renda, o custo de vida e as disparidades socioeconômicas existentes. Assim, a percepção do que constitui uma grande fortuna é dinâmica e reflete as particularidades de cada sociedade, tornando-se um tema relevante no âmbito das discussões sobre justiça fiscal e tributação equitativa.²⁷⁵

Apesar da importante busca de se promover a redistribuição da riqueza, deve-se levar em consideração a tendência observada na Europa de abandono do imposto sobre grandes fortunas, destacando que a maioria dos países europeus optou por extinguir essa modalidade tributária. Destarte, razões como a fuga de capitais e a dificuldade em manter a competitividade econômica no cenário global contribuíram para essa decisão. Além disso, a complexidade administrativa e os custos envolvidos na arrecadação do tributo pesaram contra a sua manutenção. Portanto, embora a tributação sobre fortunas seja frequentemente apontada como um mecanismo de redistribuição de riqueza, a sua eficácia é limitada em contextos de alta mobilidade de capitais e em economias integradas globalmente.²⁷⁶

Neste âmbito, o Supremo Tribunal Federal entende que o imposto em causa seria uma forma legítima de aplicação do princípio da capacidade contributiva. Diante disso, embora ainda não exista uma lei específica sobre o tema, as discussões no tribunal apontam para uma interpretação no sentido de que a capacidade contributiva justifica o ônus maior da tributação sobre grandes patrimônios.²⁷⁷

²⁷⁵ *Ibid.*

²⁷⁶ PINTO, Ana Estela de Sousa. Maioria dos Europeus Abandonou Tributo sobre Fortuna. Folha de S. Paulo, 2021. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2021/01/maioria-dos-europeus-abandonou-tributo-sobre-fortuna.shtml>. Acesso em: 29 out. 2024.

²⁷⁷ NAGURNHAK, Gilmar. Isonomia e Capacidade Contributiva no Direito Tributário. JusBrasil, 2024. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/isonomia-e-capacidade-contributiva-no-direito-tributario/2279706569>. Acesso em: 29 out. 2024.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de todo o exposto, conclui-se que os instrumentos típicos de Direito Tributário constituem ferramentas fundamentais para a redistribuição de rendimentos e riqueza nos contextos jurídico-tributários brasileiro e português. A análise pormenorizada realizada ao longo deste estudo revela como esses instrumentos, ao serem aplicados segundo os princípios da capacidade contributiva, da isonomia, da progressividade e da justiça social, desempenham papel central na redução das desigualdades e na promoção de uma sociedade mais equitativa. Nesse sentido, fica evidente a importância de um sistema tributário que, além de eficiente em termos arrecadatórios, seja igualmente justo e sensível às disparidades socioeconômicas, promovendo o cumprimento dos objetivos constitucionais de justiça e igualdade social.

Ao observar os ordenamentos jurídicos em questão, constata-se que os instrumentos tributários de finalidade redistributiva, encontrados no imposto sobre o rendimento, na tributação sobre o património e na tributação sobre o consumo, revelam-se cruciais para o alcance de uma redistribuição justa. Neste contexto, a tributação sobre o rendimento é especialmente relevante, uma vez que, através da aplicação de alíquotas progressivas, permite que se exija maior contribuição daqueles que detêm maior capacidade económica. Este mecanismo é essencial para garantir uma equidade material no sistema, uma vez que considera as diferenças de capacidade contributiva entre os cidadãos, favorecendo uma estrutura tributária mais justa e balanceada.

A tributação sobre o património, por sua vez, apresenta-se como um importante instrumento complementar para a redistribuição de riqueza, incidindo sobre ativos acumulados e promovendo uma compensação justa entre os diferentes estratos sociais. No contexto português, o Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI) é um exemplo significativo de como a tributação patrimonial pode servir como mecanismo para redistribuir riqueza, incidindo sobre os contribuintes com maiores fortunas imobiliárias. Com efeito, analisou-se as questões em torno da tributação sobre grandes fortunas no Brasil, que, apesar de prevista constitucionalmente, nunca fora implementada.

A tributação sobre o consumo também se destaca, embora apresente limitações quanto ao seu potencial redistributivo, uma vez que, em regra, tem um carácter regressivo, afetando desproporcionalmente as classes de menor rendimento. Contudo, através do princípio da seletividade, que permite diferenciar a carga tributária conforme a essencialidade dos bens e serviços, é possível reduzir os impactos regressivos desta forma de tributação. A adoção de alíquotas diferenciadas para

bens essenciais e bens de luxo contribui para mitigar a regressividade e promover uma aplicação mais equitativa da carga tributária sobre o consumo.

Para além desses instrumentos tradicionais, a presente dissertação também abordou novos debates em torno de propostas de tributação que poderiam contribuir para uma redistribuição mais justa da riqueza, como a taxação de dividendos, a criação de novas faixas de taxas/alíquotas progressivas sobre o rendimento e a tributação de fundos de investimento exclusivos. Estes temas têm sido objeto de intenso debate no Brasil e refletem uma busca contínua por mecanismos fiscais que possam, de forma efetiva, compensar as disparidades de riqueza. A experiência comparada com outros países, como o caso do Canadá, oferece subsídios valiosos para esse debate, demonstrando que a implementação de políticas tributárias mais progressivas pode ser um passo viável e eficaz para ampliar a justiça fiscal.

No entanto, a implementação de tais instrumentos enfrenta desafios significativos. Entre eles, destaca-se a necessidade de um sistema fiscal capaz de combater a evasão fiscal e garantir a eficácia arrecadatória sem prejudicar a equidade. Além disso, no caso do Brasil, há a questão da complexidade tributária, que torna o sistema oneroso e difícil de gerir. O elevado número de tributos e a multiplicidade de regulamentações dificulta a transparência e a previsibilidade, afetando tanto a arrecadação quanto a confiança dos contribuintes no sistema. Portanto, a simplificação e a reforma do sistema tributário brasileiro, orientada por princípios de justiça social, mostram-se urgentes para que a redistribuição fiscal seja plenamente eficaz.

Do ponto de vista constitucional, a efetividade dos instrumentos tributários redistributivos também depende de um compromisso claro com os preceitos do Estado social, conforme estabelecido nas Constituições de ambos os países. A justiça fiscal e a capacidade contributiva são princípios que orientam a tributação em prol do bem comum, sendo essenciais para a realização dos direitos fundamentais e para a manutenção de um Estado que promova condições mínimas de existência digna a todos os cidadãos. Para que tais objetivos sejam alcançados, é imprescindível que o poder público não apenas legisle de acordo com esses princípios, mas que também assegure a sua aplicação concreta e uniforme.

Por fim, a comparação entre os sistemas tributários brasileiro e português permite constatar que, embora ambos possuam instrumentos e princípios similares, a aplicação prática diverge em função dos contextos económicos, políticos e sociais distintos. A experiência portuguesa com a tributação patrimonial e a seletividade na tributação sobre o consumo pode oferecer *insights* valiosos para o aperfeiçoamento do sistema brasileiro, especialmente no que concerne à busca por um equilíbrio entre arrecadação eficiente e justiça social. Essa troca de experiências e a utilização do Direito comparado representam

uma oportunidade para a contínua melhoria dos sistemas jurídicos e fiscais, aproximando-os cada vez mais dos ideais de equidade e justiça fiscal.

Em síntese, os instrumentos tributários, quando aplicados com coerência e eficiência, configuram-se como mecanismos imprescindíveis para a concretização do Estado social e para a promoção de uma sociedade mais justa e igualitária. Contudo, a plena realização dos objetivos redistributivos demanda não apenas uma estrutura tributária bem desenhada, mas também um compromisso institucional em assegurar que esses instrumentos sejam aplicados de forma a alcançar o máximo de eficácia e justiça social possível.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Diana Sofia Diamantino. **Os Meios de Combate ao Planeamento Fiscal Abusivo: A Actualidade e o Futuro**. Julho 2015. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2015. Dissertação de Mestrado. Disponível em: <https://estudogeral.uc.pt/bitstream/10316/34697/1/Os%20Meios%20de%20Combate%20ao%20Planeamento%20Fiscal%20Abusivo%20A%20Actualidade%20e%20o%20Futuro.pdf#page=12&zoom=100,129,390>.

Antônio de Pádua Ferreira; CASTRO, Priscila de Souza Cavalcante. **Dívida Pública: A Experiência Brasileira. O Orçamento e a Dívida Pública Federal**. PASSOS. SILVA, Anderson Caputo; CARVALHO, Lena Oliveira de; MEDEIROS, Otavio Ladeira de (Orgs.). Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional: Banco Mundial, 2009. ISBN 978-85-87841-34-6.

AVILA, Humberto B. **Sistema Constitucional Tributário**, 5ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2012. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502157361/>. ISBN 9788502157361.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 5.ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2021. ISBN: 978-85-4425-546-9.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Processo Administrativo Disciplinar**. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 169. ISBN: 978-8502189898.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição: Fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora**. São Paulo, Saraiva, 1999. ISBN: 8502019384.

BEZERRA, Juliana. **Estado de Bem-Estar Social**. Toda Matéria, Rio de Janeiro. Disponível em: <https://www.todamateria.com.br/estado-de-bem-estar-social/>.

BIGOLIN, Rochele Vanzin. **Do Positivismo Jurídico ao Neoconstitucionalismo/Pós-positivismo**. Disponível em: <https://jusbrasil.com.br/artigos/do-positivismo-juridico-ao-neoconstitucionalismo-pos-positivismo/144779156>.

BRANDÃO, Renata Figueirêdo. **Vedação ao Tributo com Efeito de Confisco**. Universidade Federal da Bahia, 2007. Dissertação de Mestrado. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/bitstream/ri/10751/1/RBrandao.pdf>.

BRASIL, Agência Câmara de Notícias. **Nova lei reajusta tabela progressiva do Imposto de Renda**. Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/1057800-NOVA-LEI-REAJUSTA-TABELA-PROGRESSIVA-DO-IMPOSTO-DE-RENDAN#:~:text=O%20presidente%20Luiz%20In%C3%A1cio%20Lula,para%20R%24%202.259%2C20>.

BRASIL, **Decreto Nº 9.580, de 22 de novembro de 2018**.

BRASIL, **Lei nº 10.235, de 16 de dezembro de 1986 (São Paulo)**. Disponível em: <https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/arquivos/secretarias/financas/legislacao/Lei-10235-1986.pdf>.

BRASIL, Receita Federal do Brasil. **Tabelas de Incidência e Deduções Para Cálculo do Imposto Sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF) em 2024**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meu-imposto-de-renda/tabelas/2024>.

BRASIL, Senado Federal. **PLP nº 69**. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/164914>.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024: institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2024. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2204959>

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (CF/88)**.

BRASIL. Ministério da Economia. **Imposto de Renda**. Brasília: Ministério da Economia, 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/imposto-de-renda>.

BRASIL. Receita Federal. **O que é a Carga Tributária**. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/educacao-fiscal/educacao_fiscal/folhetos-orientativos/carga-tributaria-dig.pdf.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024: Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)**. Brasília: Senado Federal, 2024. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/164914%3B%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A1ncias>).

BRASIL. Senado Federal do Brasil. **Progressividade e regressividade**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/manualdecomunicacao/guia-de-economia/progressividade-regressividade>.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**, 7. ed., Coimbra: Almedina, 2017. ISBN 978-9724021065.

Capital Now. **Welfare State: O Que é e Quais suas Características?** Brasil, 2020. Disponível em: <https://capitalresearch.com.br/blog/welfare-state>.

CARMO, Débora; SALVADOR, Leonardo. **Reforma Tributária: Cashback e Justiça Fiscal**. Consultor Jurídico, 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jul-30/cashback-e-justica-fiscal>.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros Editora, 2010. 26ª ed., ISBN: 978-85-7420-997-5.

CASTRO, Eduardo M. L. Rodrigues de, et al. **Tributos em Espécie**. 11ª ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2024, p. 784. ISBN: 978-85-4425-091-4.

CHANG, Ha-Joon. **Chutando a Escada: a estratégia do desenvolvimento em perspectiva histórica** / Ha-Joon Chang; tradução Luiz Antônio Oliveira de Araújo. São Paulo: Editora UNESP, 2004. Título original: Kicking Away the Ladder: Development Strategy in Historical Perspective. ISBN 85-7139-524-1.

PORTUGAL, **Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares**.

COSTA, Diana. Curva de Laffer: **O Que é e Como Interpretar**. Rankia, Portugal, 13 jul. 2021. Disponível em: rankia.pt/fiscalidade/curva-de-laffer-o-que-e-e-como-interpretar/.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. (2009). **O Princípio da Essencialidade na Tributação**. Revista da FESDT. Disponível em <https://fesdt.org.br/docs/revistas/3/artigos/13.pdf>.

DANTAS, Ivo. **O Valor da Constituição: Do Controle da Constitucionalidade como Garantia da Supralegalidade Constitucional**. 2. ed. rev. e aum. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. ISBN 85-7147-297-1.

DANTAS, Miguel Calmon. **Constitucionalismo Dirigente e Pós-modernidade**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 303. ISBN: 978-85-02-08134-5.

DECO Proteste, **Distribuição de Dividendos**. Lisboa: DECO Proteste, 2024. Disponível em: <https://www.deco.proteste.pt/investe/investimentos/acoes/dossie/fiscalidade-acoes/distribuicao-dividendos>.

DELGADO, Maurício Godinho et al. **Parâmetros Estruturais e Desafios no Século XXI**. Organização por Ricardo Macedo de Britto Pereira. 1. ed. São Paulo: LTr, 2022. ISBN: 9788544239216.

DETTETTER, Dag. **A Riqueza Pública das Nações: Como a Gestão de Ativos Públicos Pode Impulsionar ou Prejudicar o Crescimento Econômico** / Dag Detter, Stefan Fölster; tradução: Claudia Gerpe Duarte, Eduardo Gerpe Duarte. São Paulo: Cultrix, 2016. Título original: The public wealth of Nations. ISBN 978-85-316-1346-3.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 35. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2022. ISBN 978-65-596-4302-8.

DÍAZ, A. López. **Crisis Económica y Desajuste de las Cuentas Públicas**. In PASCUAL, Luiz Malvárez; GÓMEZ, Salvador Ramírwez (org). Fiscalidad en Tiempos de Crisis. Espanha: Editora Aranzadi, 2014. ISBN: 978-84-9059-411-7.

DO NASCIMENTO, Ana Franco. **Direito à Saúde Deve Ser Visto em face do Princípio da Reserva do Possível**. Brasil, 12 fev. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-fev-12/ana-franco-direito-saude-visto-face-reserva-possivel/>.

DONIAK JR, Jimir. LUNARDELLI; Gabriela Sampaio Lunardelli. **Cuidados na Tributação: Planejamento Patrimonial e Sucessório**. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-mai-28/cuidados-na-tributacao-planejamento-patrimonial-e-sucessorio/>.

EQUIPE MAIS RETORNO. **Imposto Progressivo**. Publicado em: 19 fev. 2020. Disponível em: <https://maisretorno.com/porta/termos/i/imposto-progressivo>.

FAGUNDES, Jorge Alexandre. **Entenda as Novas Leis de Tributação de Fundos Exclusivos e Offshores no Brasil**. JusBrasil, 2024. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/entenda-as-novas-leis-de-tributacao-de-fundos-exclusivos-e-offshores-no-brasil/2097517958>.

FAVERI, Estela Maria de; BERALDO, Mariana Passos. **Tributação de grandes fortunas: análise sobre os impactos econômicos e sociais no Brasil**. JusBrasil, 2024. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/tributacao-de-grandes-fortunas-analise-sobre-os-impactos-economicos-e-sociais-no-brasil/2120265611>.

FERNANDES, Rodrigo Cardoso; CAMPOLINA, Bernardo; SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Imposto de Renda e Distribuição de Renda no Brasil**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – ipea. Ministério da Economia. [Online] Brasília, 2019, nº 2449. ISSN: 1415-4765. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9136/1/TD_2449.pdf.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Constituição e Governabilidade: Ensaio Sobre a (In)governabilidade Brasileira**. São Paulo: Saraiva, 1995. ISBN 85.02.01597-4.

FILHO, Paulo Duarte. **Neutralidade, O Poderoso e Silencioso Princípio da Reforma**. Brasil, 2024. Disponível em: <https://www.jota.info/artigos/neutralidade-o-poderoso-e-silencioso-principio-da-reforma>.

FLOR, Angélica. **Lucros e Dividendos: Tudo o que Precisa Saber**. Viver de Contabilidade, 2024. Disponível em: <https://viverdecontabilidade.com/lucros-e-dividendos/>.

GOMES, Allan Munhoz. **Princípio da Capacidade Contributiva**. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/principio-da-capacidade-contributiva/1640524243>.

IBPT, Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. **Estudo Sobre Carga Tributária/PIB x IDH – CÁLCULO DO IRBES**. Disponível em: <https://ibpt.com.br/estudo-sobre-carga-tributaria-pib-x-idh-calculo-do-irbes/>

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 13. ed., rev., atual. e ampl., São Paulo: Thomson Reuter Brasil, 2018. ISBN 978.85.5321-019-0.

KLAUSNER, Eduardo Antônio e DE DEUS, Fernando Barroso. **Critério Orçamentário Objetivo Para a Reserva do Possível: Marco Necessário Para Não Inviabilizar o Estado do Bem-Estar**

Social. <https://portaltj.tjrj.jus.br/documents/d/portal-conhecimento/008-revistadireito2023-01-eduardoaklausner-fernandobdeus>.

LIMA, Severino Cesário D.; DINIZ, Josediton A. **Contabilidade Pública - Análise Financeira Governamental**. São Paulo: Grupo GEN, 2016. E-book. ISBN 9788597008395. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597008395/>. Acesso em: 28 out. 2023.

LOPES, Wellington. **A Eficácia dos Direitos Sociais Com o Equilíbrio de Dois Princípios Constitucionais: A Reserva do Possível e Mínimo Existencial**. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/a-eficacia-dos-direitos-sociais-com-o-equilibrio-de-dois-principios-constitucionais-a-reserva-do-possivel-e-minimo-existencial/1824982799>.

LUQUINI, R. H.; Cruz, A. D. S. da; Castro, G. H. L. de. **Verificação Empírica da Curva de Laffer para o Brasil Entre os Anos de 1996 a 2014**. Economia & Região, [S. l.], v. 5, n. 1, 2017. DOI: 10.5433/2317-627X.2017v5n1p31. Disponível em: <https://ojs.uel.br/revistas/uel/index.php/ecoreg/article/view/28090>.

MACHADO, Jónatas, COSTA, Paulo da. **Curso de Direito Tributário**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. 2ª edição, pp. 84-85. ISBN 978-972-32-2093-3.

MEDEIROS, Daniela Brasil. **O Princípio do Não-Confisco**. [S.l.: s.n.]. 2010. Disponível em: https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/43486/principio_ao-confisco_medeiros.pdf.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 36. ed., Belo Horizonte: Fórum, 2023. ISBN: 978-65-5518-510-2.

MENEZES, Luiza Machado de Oliveira; PISCITELLI, Tathiane. **Fraldas, perfumes e armas devem ter a mesma tributação?** JOTA, 2024. Disponível em: <https://www.jota.info/artigos/fraldas-perfumes-e-armas-devem-ter-a-mesma-tributacao>.

MERGULHÃO, Alexandre. **Dashboard de Desigualdades de Rendimento e IRS**. GPEARI, Gabinete de Planeamento, Estratégia, Avaliação e Relações Internacionais do Ministério das Finanças, 2022. Disponível em: <https://www.gpeari.gov.pt/documents/35086/266030/Artigo+04-2022-Dashboard+de+Desigualdades+de+Rendimento+e+IRS.pdf/6f7b2993-f442-ace8-accb-b94e6b3088c4?t=1666175901019>.

MINARDI, Josiane. **Tributário Teoria e Prática. OAB 1ª e 2ª fases.** 11ª ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2019. ISBN 978-85-442-22683.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**, 31. ed., São Paulo: Atlas, 2015. ISBN 978-85-224-9855-0.

MORAIS, Rui Duarte. **Sobre o IRS.** Coimbra: Almedina, 2016, 3ª ed.. ISBN: 9789724055527.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo.** Almedina, Coimbra, 1998, p. 224. ISBN: 9724011151.

NAGURNHAK, Gilmar. **Isonomia e Capacidade Contributiva no Direito Tributário.** JusBrasil, 2024. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/isonomia-e-capacidade-contributiva-no-direito-tributario/2279706569>.

NETO, Celso de Barros Correia. **Sistema Tributário Nacional: Texto Case da Consultoria Legislativa.** Estudos Legislativos, Brasil, 2019. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/texto-base-da-consultoria-legislativa>.

NOVO, Benigno Núñez. **Estado Social.** Jusbrasil, 2019. Disponível em: <https://benignonovonovo.jusbrasil.com.br/artigos/729515844/estado-social>.

OLIVEIRA, Guilherme. **Como a Dívida Pública Afeta Cada Brasileiro.** Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/especiais/especial-cidadania/divida-publica-brasileira-aumenta-fica-mais-cara-e-e-desafio-para-a-recuperacao-economica/como-a-divida-publica-afeta-cada-brasileiro>.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires D. **Aspectos Controvertidos da Reforma Tributária: Na Visão dos Procuradores da Fazenda Nacional.** São Paulo: Grupo Almedina (Portugal), 2022. E-book, p. 21. ISBN 9786556276045. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556276045/>.

PEREIRA, Paula Rosado. **Manual de IRS.** (Manuais Universitários). Coimbra: Almedina, 2022, 4ª ed., p. 61. ISBN: 978-989-40-0737-1.

PESTANA, Marcus. **Reforma Tributária: Contexto, Mudanças e Impactos**. Estudo Especial nº 19, 2024. Instituto Fiscal Independente. Disponível em: <https://static.poder360.com.br/2024/03/ifi-reforma-tributaria-impactos-1.pdf>.

PETRY, Rodrigo Caramori. **Ética Tributária dos Contribuintes e do Fisco**. São Paulo: Revista Consultor Jurídico (ConJur), 2021. ISSN 1809-2829. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-mai-30/rodrigo-petry-etica-tributaria-contribuintes-fisco/#:~:text=Essa%20postura%20equilibrada%20e%20colaborativa%20deve%20estar,para%20uma%20atua%C3%A7%C3%A3o%20justa%20e%20legal%20e%20moral>.

PIKETTY, Thomas **O Capital no Século XXI**/Thomas Piketty, tradução Monica Baumgarten de Bolle. 1. ed. - Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 595. ISBN: 9788580575811.

PINTO, Ana Estela de Sousa. **Maioria dos Europeus Abandonou Tributo sobre Fortuna**. Folha de S. Paulo, 2021. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2021/01/maioria-dos-europeus-abandonou-tributo-sobre-fortuna.shtml>.

PIRES, José Maria Fernandes. **Lições de Impostos sobre o Património e do Selo**. Coimbra: Almedina, 2015, 3ª ed., p. 234. ISBN 978-972-40-5918-1.

Por FILHO, Salomão Ismail - **Mínimo Existencial: Um Conceito Dinâmico em Prol da Dignidade Humana**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-dez-05/mp-debate-minimo-existencial-conceito-dinamico-prol-dignidade-humana/>.

PORTUGAL, **Código do Imposto de Selo**.

PORTUGAL, **Código do Imposto Único de Circulação**.

PORTUGAL, **Códigos do Imposto Municipal sobre Imóveis**.

Portugal, **Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (IMT)**.

PORTUGAL, **Lei Geral Tributária**. Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dez.

PORTUGAL. **Constituição da República Portuguesa** [CRP].

REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1990. ISBN: 8502006657.

ROCHA, Joaquim Freitas da, SILVA. Hugo Flores da. **Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária**. Grupo Almedina (Portugal): 2020, pp. 34. Disponível em: <https://ebooks.almedina.net/books/9789724087597>.

ROCHA, Joaquim Freitas da. **A Administração Tributária Odiosa (Repensando os Fins e Atuações do Fisco)**. In BARROSO, Nuno e FALCÃO, Pedro Marinho (org) – Desafios Tributários. Porto: Vida Económica, 2015. ISBN 978-989-768-173-8.

ROCHA, Wesley. **Reforma Tributária em Pauta**. São Paulo: Grupo Almedina (Portugal), 2021. E-book, p. 29. ISBN: 9786556273082. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556273082/>.

ROSSETTI, José Paschoal. **Introdução à Economia**. ed. 3. Reimp. São Paulo: Atlas, 2018. ISBN 978-85-97-00286-7

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 8. ed., Rio de Janeiro: Grupo GEN; 2021. ISBN: 9786559640294.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. ISBN: 978-85-02-08943-3.

SANTINHO, Pedro Alem. **Sancionada Lei com Nova Tributação para Fundos de Investimentos e Offshores**. JusBrasil, 2024. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/noticias/sancionada-lei-com-nova-tributacao-para-fundos-de-investimentos-e-offshores/2104866409>.

SANTOS, Mariana Dutra dos. **Você sabe o que são políticas públicas redistributivas? Entenda tudo sobre elas!**. Disponível em: <https://www.todamateria.com.br/estado-de-bem-estar-social/>.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais: Uma Teoria Geral dos Direitos Fundamentais na Perspectiva Constitucional**. 12. ed. rev. atual e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. ISBN 978-85-7348-935-4.

SARMENTO, Isabella Campos. **Quem Paga Mais Tributo no Brasil? A Regressividade do Sistema Tributário Brasileiro: Uma Questão de Justiça Fiscal**. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/quem-paga-mais-tributo-no-brasil-a-regressividade-do-sistema-tributario-brasileiro-uma-questao-de-justica-fiscal/2059701588>.

SCAFF, Fernando Facury. **Justiça Tributária: As taxas e o Princípio da Equivalência no STF: O Caso da TFRM-MT**. Brasil, 2024. Disponível em: <https://conjur.com.br/2024-jan-08/as-taxas-e-o-principio-da-equivalencia-no-stf-o-caso-da-tfrm-mt/>.

SCHOUERI, Luis E. **Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555592696/>. ISBN: 9786555592696.

SILVA NETO, Manoel Jorge e. **Curso de Direito Constitucional**. 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2013. ISBN 978-85-02-19801-2

SILVA NETO, Manoel Jorge e. **Direito Constitucional Econômico**. São Paulo: LTr, 2001. ISBN 85.361-0060-5.

SILVA NETO, Manoel Jorge e. **O Constitucionalismo Brasileiro Tardio**. Brasília: ESMPU, 2016. ISBN 978-85-88652-92-7

SILVA, Bruno. **Análise Tributária da Distribuição de Lucros e Dividendos**. JusBrasil, 2024. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/analise-tributaria-da-distribuicao-de-lucros-e-dividendos/2603126424>.

SILVA, Hugo Flores da. **O Imposto Municipal sobre Imóveis: Considerações sobre um Imposto Local**, Questões Atuais de Direito Local, n.º 13, janeiro/março, 2017, AEDRL, Braga. ISSN: 2183-1300. Disponível em: <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/54937/3/O%20Imposto%20Municipal%20sobre%20Imoveis%20considera%3a7%c3%b5es%20sobre%20um%20imposto%20local.pdf>. Acesso em: 24 out. 2024.

SILVA, Junnior Leite da. **Reserva do Possível e o (Des)Equilíbrio Fiscal dos Municípios. O Poder de Eleger Prioridades**. Disponível em: <https://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/ppds/article/download/16431/4078>.

SILVEIRA, Bruna Bianca da. **Impactos da Defasagem da Tabela do IRPF no Mínimo Existencial e na Capacidade Contributiva**. JusBrasil, 2024. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/impactos-da-defasagem-da-tabela-do-irpf-no-minimo-existencial-e-na-capacidade-contributiva/2485269721>.

SOARES, Ricardo Maurício Freire. **Direitos Fundamentais: Reflexões e Perspectivas**. Salvador: Faculdade Baiana de Direito, 2013, p. 36. ISBN 978-85-62756-30-6.

SOARES, Ricardo Maurício Freire. **O Princípio Constitucional da Dignidade da Pessoa Humana: Em Busca de um Direito Justo**. São Paulo: Saraiva, 2010. ISBN: 978-85-02-08511-4.

SOUZA, Jeferson Neves. **Princípio da Capacidade Contributiva**. JusBrasil, 2024. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/principio-da-capacidade-contributiva/2629475840>.

Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial: REsp 1273396 DF 2011/0200989-7.

TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional e Econômico**. 3. ed., Rio de Janeiro: Forense. ISBN 978-85-309-2896-4.

TORRES, Ricardo Lobo. – **O Mínimo Existencial e os Direitos Fundamentais**. Disponível em: <https://pge.rj.gov.br/comum/code/MostrarArquivo.php?C=ODUwOA%2C%2C>.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, 18ª edição, revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2021, p. 397. ISBN: 978-85-7147-809-1.

Tribunal Constitucional. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160083.html>.

VASQUES, Sérgio. **Manual de Direito Fiscal**. 2. ed. (Manuais universitários). Coimbra: Almedina, 2022. ISBN 978-972-40-7429-0.

VASQUES, Sérgio. **O Imposto Sobre o Valor Acrescentado**. Coimbra: Almedina, 2023. ISBN: 978-972-40-6163-4.