

2º CICLO DE ESTUDOS
MESTRADO EM DIREITO, CIÊNCIAS JURÍDICO-ECONÓMICAS

Instrumentos fiscais para a redução das desigualdades

Débora dos Santos

M

2024



Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade do Porto para obtenção do grau de Mestre em Direito, com especialização em Ciências Jurídico-Económicas, elaborada sob orientação da Professora Doutora Glória Teixeira.



RESUMO

Este estudo tem como objetivo analisar o direito fiscal como instrumento de política pública no combate as desigualdades sociais e, a partir desta premissa, investigar como esse objetivo é tratado nos sistemas fiscais de Brasil e Portugal. Embora os textos constitucionais de ambos os Estados objetos deste estudo elejam a construção de uma sociedade justa e a igualdade de seus cidadãos como objetivos primeiros de suas respectivas repúblicas, a investigação de como o direito fiscal, enquanto expoente da atividade financeira do Estado, se relaciona com o objetivo constitucional de construção de uma sociedade igualitária nos permite avaliar o grau de aderência da atividade estatal aquele projeto.

Isto posto, explora-se, de início, a fundamentação teórica que justifica a utilização da tributação como forma de combate às desigualdades, quais princípios fiscais melhor se coadunam com este objetivo e as principais dificuldades enfrentadas na busca daquele objetivo. Em seguida, busca-se identificar os princípios e normas contidos nos sistemas fiscais de Portugal e do Brasil que tenham como justificação o combate às desigualdades sociais, num prisma histórico e com base em perspectivas futuras. Finalmente, conclui-se que o combate às desigualdades por meio da fiscalidade limitada ao lado da arrecadação não parece ser suficiente àquele objetivo.

ABSTRACT

This study analyzes tax law as a public policy instrument to fight social inequalities and investigate how the tax systems of both Brazil and Portugal address the issue. Although the constitutions of both states elect the construction of a just society and the equality of its citizens as the primary objectives of their respective states, the investigation of how tax law, being an exponent of the State's financial activity, relates to the constitutional objective of building an egalitarian society allows us to evaluate the degree of adherence of state activity to that project. To do so, we first explore the theoretical foundation that justifies the use of taxation as a way of combating inequalities, which tax principles best suit this objective and the main difficulties faced in the pursuit of that objective. Next, we seek to identify the principles and norms contained in the tax systems of Portugal and Brazil that aim to combat social inequalities, from a historical perspective and based on future scenarios. Finally, we conclude that combating inequalities through taxation only does not seem to be sufficient.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	4
CAPÍTULO 1 - O DIREITO FISCAL COMO INSTRUMENTO DE REDUÇÃO DE DESIGUALDADES SOCIAIS	7
1.1.A igualdade fiscal e a capacidade contributiva.....	7
1.2.O princípio da progressividade.....	13
1.3.O problema dos abusos e fraudes fiscais	16
CAPÍTULO 2 - INSTRUMENTOS FISCAIS EM PORTUGAL E A DESIGUALDADE SOCIAL.....	18
2.1. Princípios.....	18
2.3. A tributação sobre o consumo e a redução das desigualdades sociais.....	28
2.4. A tributação sobre o património e a redução de desigualdades sociais	31
2.5. Uma análise crítica	35
2.5.1. Perspetivas	40
CAPÍTULO 3 - INSTRUMENTOS FISCAIS NO BRASIL E A DESIGUALDADE SOCIAL.....	41
3.1. Princípios.....	41
3.2. A tributação sobre o rendimento e a redução de desigualdades sociais.....	44
3.3. A tributação sobre o consumo e a redução de desigualdades sociais	46
3.4. A tributação sobre o património e a redução de desigualdades sociais	48
3.5. Uma análise crítica	51
3.5.1. Perspetivas	54
CONCLUSÃO	55
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	57

INTRODUÇÃO

O presente estudo, desenvolvido no âmbito do Mestrado em Direito, Ciências Jurídico-Económicas, pretendeu analisar a construção jurídica como justificadora da utilização do direito fiscal como instrumento de redução de desigualdades e, a partir dessa premissa, investigar como esse objetivo é tratado nos sistemas fiscais de Brasil e Portugal.

Embora seja verdade que os textos constitucionais tanto de Portugal quanto do Brasil elenquem a construção de uma sociedade justa, o combate às desigualdades sociais e a igualdade de seus cidadãos como objetivos primeiros de suas respectivas repúblicas¹, é o comportamento financeiro do Estado que denuncia suas reais intenções e revela seus propósitos². Assim, a investigação de como o direito fiscal, enquanto expoente da atividade financeira do Estado, se relaciona com o objetivo constitucional de construção de uma sociedade igualitária nos permite avaliar o grau de aderência da atividade estatal aquele projeto.

Em Portugal, a desigualdade na distribuição de rendimentos pode ser ilustrada pelo facto de que o rendimento total recebido pelos 20% da população com maiores rendimentos foi equivalente, em 2023, a 5,6 vezes o rendimento recebido pelos 20% da população de menores rendimentos, um aumento em relação ao ano anterior, quando o rácio foi de 5,2³. A média da desigualdade social medida por esse indicador é superior em Portugal em relação ao restante da União Europeia (UE) – e, em comparação aos outros Estados-membros do bloco, em 2023 Portugal ficou à frente apenas de Bulgária, Letónia e Roménia no que se refere a essa desigualdade.

No Brasil, a situação é ainda pior: o país se caracteriza pela alta concentração de renda, em que a percentagem dos 1% mais rico da população detém 28,3% da renda total, tornando-o um dos países mais desiguais do mundo⁴.

O combate às desigualdades sociais, como objetivo a ser perseguido pelos Estados, pode ser feito por meio de diversos instrumentos de políticas públicas, dentre elas, pela perspectiva da

¹ Essas disposições podem ser encontradas nos artigos 1º, 9º e 13º da Constituição portuguesa e nos artigos 3º e 5º da Constituição da República Federativa do Brasil. O objetivo de “construir uma sociedade livre, justa e solidária” é previsto da mesma forma, *ipsis litteris*, em ambos os textos constitucionais.

² SCAFF, Fernando Facury - Orçamento republicano e liberdade igual: direito financeiro, república e direitos fundamentais. São Paulo : Universidade de São Paulo, 2017. Tese (Concurso para provimento do cargo de Professor Titular de Direito Financeiro), p. 101.

³ EUROSTAT - **Estatísticas europeias sobre rendimentos e condições de vida (EU-SILC)** [Em linha]. Luxemburgo : [s.n.], 203.

⁴ Com base em dados do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, disponíveis em SILVEIRA, Fernando Gaiger ; PALOMO, Theo Ribas - **The Brazilian state’s redistributive role : changes and persistence at the beginning of the 21st century** [Em linha]. Brasília : Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), 2023, p. 6.

atividade financeira estatal⁵. Nesse contexto, a busca por igualdade social pode ser alcançada a partir de uma lógica dupla, conforme salienta Ribeiro⁶: pela redistribuição de renda, isto é, por meio de prestações positivas oriundas de recursos orçamentários obtidos por meio da tributação dos mais ricos; e pela distribuição de rendas, ou seja, com base nas receitas e na ideia de divisão justa do ônus fiscal pela capacidade contributiva e por meio da progressividade, a fim de evitar a concentração de renda.

Assim, e considerando que a noção de “igualdade tributária”, desde a Revolução Francesa, tenha objetivado tornar gerais os impostos, abolir as isenções de que os nobres e o clero desfrutavam no antigo regime e uniformizar a repartição do ônus fiscal pelos contribuintes consoante suas respectivas faculdades⁷, o direito fiscal aparece como um expoente da segunda lógica de combate às desigualdades sociais por meio da distribuição de rendas.

O tema não é novidade e tem sido comumente alvo de debates no âmbito das ciências-econômicas, mas em menor escala no campo jurídico. Em sendo assim, a pergunta que este estudo objetiva responder é como as políticas fiscais podem ser efetivas na redução de desigualdades sociais, a partir da análise dos ordenamentos jurídicos de Portugal e do Brasil.

Para tanto, desenvolveu-se esta pesquisa, de caráter descritivo⁸, qualitativo⁹ e documental¹⁰. Os contornos da ciência-jurídica são limites deste estudo, de forma que estudos estatísticos, análise de dados ou análises empíricas fogem ao escopo pretendido, assim como a análise das bases teóricas e doutrinárias que justificam a legitimidade do Estado de tributar seus cidadãos.

Na busca pela resposta a que este estudo se propõe a tratar, o primeiro capítulo procura analisar os argumentos doutrinários que apontam para a possibilidade e a adequabilidade do direito

⁵ GARCIA, Ronaldo Coutinho - **Iniquidade social no Brasil: uma aproximação e uma tentativa de dimensionamento** [Em linha]. Brasília : IPEA, 2003.

⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi - O capital no século XXI e a justiça fiscal: uma contribuição de Thomas Piketty para uma reforma tributária no Brasil. **Revista de Direito Público da Economia - RDPE** [Em linha]. 13:50 (2015) 197-228. [Consult. 16 Jun. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/93381>>, pp. 7-8.

⁷ TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim - O imposto único de rendimento pessoal. **Boletim de Ciências Económicas**. 30 (1987) 193-205.

⁸ Clara Coutinho: “Em todos os planos descritivos o objetivo é recolher dados que permitam descrever da melhor maneira possível comportamentos, atitudes, valores e situações.” (conforme COUTINHO, Clara Pereira - **Metodologia de investigação em ciências sociais e humanas – teoria e prática**. Coimbra : Edições Almedina, 2014, p. 329).

⁹ Do ponto de vista conceitual, “o objeto de estudo na investigação não são os comportamentos, mas as intenções e situações, ou seja, trata-se de investigar ideias, de descobrir significados nas ações individuais e nas interações sociais a partir da perspectiva dos atores intervenientes no processo. A nível metodológico a investigação de índole qualitativa baseia-se no método indutivo” (ibid., p. 29).

¹⁰ Segundo Clara Coutinho (ibid., p. 382): “A pesquisa documental deve constar do plano de recolha de dados: cartas, memorandos, comunicados, agendas, planos, propostas, cronogramas, jornais internos etc. O material recolhido e analisado é utilizado para validar evidências de outras fontes e/ou acrescentar informações.”

fiscal como instrumento estatal que reivindique o combate às desigualdades sociais. Feitas essas considerações, e a partir da premissa de que o direito fiscal tem condições, enquanto ciência jurídica, de incluir o combate à desigualdade fiscal como um fator a ser considerado nas normas de tributação, discute-se as formas pelas quais esse objetivo pode ser alcançado.

Nos capítulos seguintes, são apresentados os fundamentos do sistema fiscal dos países analisados, quais sejam, Brasil e Portugal, em relação ao combate à desigualdade social e, após síntese dos principais impostos que são previstos em seus ordenamentos jurídicos, as medidas que são previstas e que tenham aquele mesmo objetivo. O capítulo reservado a cada país é finalizado com uma análise crítica sobre os elementos observados em seus sistemas fiscais e sua efetividade em relação ao objetivo aqui discutido, seguido por uma descrição de alterações atualmente discutidas como forma de aumentar a eficácia e a eficiência destes sistemas fiscais com vistas à redução de suas desigualdades.

Por fim, encerra-se com um capítulo destinado às conclusões, em que se propõe uma reflexão crítica sobre os modelos português e brasileiros de utilização do direito fiscal como instrumento de política pública de combate a desigualdades sociais e a identificação de possíveis pontos de melhoria que mais se coadunem com o objetivo de concretização dos postulados constitucionais de igualdade entre os cidadãos.

CAPÍTULO 1 - O DIREITO FISCAL COMO INSTRUMENTO DE REDUÇÃO DE DESIGUALDADES SOCIAIS

1.1. A igualdade fiscal e a capacidade contributiva

As discussões sobre “justiça distributiva” e seu significado remontam há mais de dois mil anos, tendo sido iniciadas em Platão, passando por São Tomás de Aquino e culminando em John Rawls¹¹. No campo da fiscalidade, a discussão se concentra na adequabilidade, ou não, das políticas fiscais como ferramentas de combate às desigualdades sociais.

Tradicionalmente, a tributação surge como uma imposição do Estado sobre o indivíduo – inclusive decorrendo daí a expressão “fisco”, derivado de *fiscus*, cesta de junco na qual os romanos arrecadavam os impostos daqueles que eram conquistados. Com o surgimento dos Estados Democráticos de Direito, desenvolve-se também a perspectiva da tributação em conformidade com os direitos fundamentais e o entendimento da tributação como meio de promoção da justiça social e de redução das desigualdades económico-sociais¹².

Para tratar do fenómeno da desigualdade social é importante partirmos de um conceito específico de igualdade. Diferentes concepções têm sido propostas ao longo do tempo por diferentes autores, principalmente no campo da Filosofia do Direito, dentre eles, Robert Dworkin. Para o autor, a defesa da igualdade, assim entendida como a igualdade de recursos, deve ser um ideal político máximo¹³, ou seja, a igualdade é um componente estritamente necessário à legitimidade política dos Estados.

Dentro da teoria da igualdade de recursos de Dworkin, que rejeita o princípio do benefício¹⁴, a tributação aparece como um mecanismo capaz de promover a transferência de recursos de

¹¹ FLEISCHACKER, Samuel - **Uma breve história da justiça redistributiva**. Trad. de Álvaro de Vita. São Paulo : Martins Fontes, 2006.

¹² BALTAZAR, Antônio Henrique Lindemberg ; CATARINO, João Ricardo - A Teoria da Justiça de John Rawls e o sistema de alíquotas progressivas na tributação da renda das pessoas físicas no Brasil e em Portugal. **Revista de Direito** [Em linha]. ISSN 2527-0389. 16:01 (Mar. 2024) 01-32. [Consult. 23 Mar. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://doi.org/10.32361/2024160117055>>.

¹³ DWORKING, Robert - **A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade**. São Paulo : Martins Fontes, 2000.

¹⁴ Segundo o princípio do benefício (*benefit principle*), os impostos devem incidir sobre as pessoas em proporção dos benefícios ou vantagens que estas retiram das despesas públicas. Dworkin rejeita essa noção por, entre outros, entender que é muito difícil auferir quantitativamente os “benefícios”.

indivíduos que obtêm mais renda de seu trabalho, por conta de algum talento superior, aos menos talentosos. Nas palavras do autor¹⁵:

O imposto de renda é um dispositivo plausível para essa finalidade, porque deixa intacta a possibilidade de escolher uma vida na qual se fazem sacrifícios constantes e se impõe uma disciplina contínua em nome do êxito financeiro e dos recursos adicionais que traz, embora, é claro, não endosse nem condene tal escolha. Mas também reconhece o papel da sorte genética. A conciliação que esse imposto cria é um compromisso, mas um compromisso entre duas exigências da igualdade.

Na sequência, o primeiro autor a defender expressamente o princípio da capacidade contributiva foi Stuart Mill, ao argumentar que por meio desse princípio se alcançaria a justiça distributiva, um método para corrigir as desigualdades e os males da natureza¹⁶.

Adam Smith, por sua vez, também defendia que os tributos deveriam respeitar a capacidade econômica do contribuinte. Nas palavras do autor, ao tratar sobre a equidade da tributação:

Os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado. As despesas de governo, em relação aos indivíduos de uma grande nação, são como as despesas de administração em relação aos rendeiros associados de uma grande propriedade, os quais são obrigados a contribuir em proporção aos respectivos interesses que têm na propriedade¹⁷.

Em sua concepção, portanto, destacam-se quatro axiomas fundamentais, conforme sintetizado por Teixeira¹⁸: o princípio da equidade, pelo qual os cidadãos devem contribuir com o financiamento do Estado em proporção de seus rendimentos e riqueza; o princípio da certeza ou segurança jurídica, segundo o qual os impostos não podem ser arbitrários; o princípio da simplicidade, que postula que a incidência dos impostos deve ser feita da forma mais conveniente; e o princípio da eficiência, que determina que os custos da incidência e da cobrança fiscal devem ser os mínimos possíveis.

¹⁵ DWORKING, Robert - **A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade**. São Paulo : Martins Fontes, 2000, p. 116.

¹⁶ LIMA, Juciléia de Souza - **Tributação ótima: estudo jurídico, econômico e financeiro de modelos** [Em linha]. São Paulo : Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2014. 137 p. Dissertação de Mestrado. [Consult. 6 Jun. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-04102017-115527/pt-br.php>>, p. 101.

¹⁷ SMITH, Adam - **Riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas**. Trad. de Luiz João Baraúna. São Paulo : Nova Cultural, 1996. 471 p. ISBN 85-351-0827-0, pp. 247-248.

¹⁸ TEIXEIRA, Glória - **Manual de direito fiscal**. 6.^a ed. Coimbra : Almedina, 2021, p. 53.

Wagner também se debruçou sobre o tema, identificando na fiscalidade um papel para a redistribuição, por meio de impostos e transferências de renda, e para a oportunidade de equalização, por meio de gastos em espécie¹⁹.

O autor alemão Fritz Neumark, por sua vez, formulou os princípios da tributação sob as perspectivas econômica, eficiente, ideal e racional. Para o autor, todo e qualquer sistema tributário deve objetivar alcançar justiça, eficácia na alocação de recursos, desenvolvimento econômico e eficácia operacional ou técnica²⁰. A partir desses objetivos, o autor identificou quatro blocos de princípios que, embora externos ao próprio sistema fiscal, devem ser concretizados para que se possa atingir um sistema fiscal ideal: princípios político-sociais; princípios político-econômicos; princípios técnico-tributários e princípios orçamentário-fiscais. Os princípios orçamentários fiscais estão ligados com a satisfação dos interesses do credor fiscal, e podem se revelar na binômio princípio de suficiência das receitas fiscais e princípio da capacidade de adaptação da imposição na política de cobertura²¹.

No quadro dos princípios político-econômicos, Neumark identifica seis princípios: o princípio da limitação das medidas tributárias direcionadas; o princípio da minimização das intervenções tributárias na esfera privada; o princípio da atenuação aos prejuízos causados pelos tributos a livre concorrência; o princípio de flexibilidade ativa da imposição; o princípio de flexibilidade passiva da imposição; e o princípio de uma imposição orientada a política de crescimento, para a criação de um sistema fiscal que leve em consideração não apenas o crescimento econômico, mas as condições para a introdução de medidas de bem-estar social.

Os princípios jurídico-tributários e técnico-tributários também foram divididos por Neumark em seis, sendo eles: princípio da congruência das medidas fiscais; princípio da transparência; princípio da factibilidade das medidas fiscais; princípio da continuidade do Direito Fiscal; princípio da economicidade da imposição e princípio da comodidade da imposição. Em conjunto, esses princípios buscam criar as condições para que a atividade de tributar pelo Estado

¹⁹ Apud LONG, Cathal ; MILLER, Mark - **Taxation and the Sustainable Development Goals - Do good things come to those who tax more?** [Em linha]. [S.l.] : Overseas Development Institute, 2017. (Briefing/policy paper). [Consult. 7 Maio 2023]. Disponível em WWW: <URL:<https://odi.org/en/publications/taxation-and-the-sustainable-development-goals-do-good-things-come-to-those-who-tax-more/>>, p. 5.

²⁰ NEUMARK, Fritz - **Principios de la imposición**. Trad. de José Zamit Ferrer. Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

²¹ O princípio de suficiência das receitas fiscais determina que um sistema fiscal ideal deve buscar equalizar a entrada de recursos por meio das receitas fiscais com os gastos públicos, mas tomando como ponto de partida os interesses do próprio Estado enquanto ente tributante. O princípio da capacidade de adaptação postula que os sistemas tributários devem possuir alguma flexibilidade para o caso de ser necessário atender a despesas extraordinárias – como foi o caso da pandemia de Covid-19, por exemplo.

seja feita de maneira eficiente e sistematicamente coerente e sem que os custos associados ao pagamento de tributos se tornem excessivos para os contribuintes.

Por fim, ao tratar dos princípios sociais e éticos da imposição, Neumark constrói as bases que entende necessárias para uma tributação justa, assim entendida como a distribuição igualitária do ônus tributário entre os contribuintes e, para isso, elenca quatro princípios estruturantes: generalidade; equidade; capacidade contributiva e redistribuição.

O princípio da generalidade significa que a incidência fiscal deve sujeitar todas as pessoas, naturais ou coletivas, que realizem determinado ato elegido pela legislação como origem da obrigação tributária.

O princípio da equidade representa a distribuição do ônus fiscal conforme a capacidade que cada indivíduo ou entidade tem de pagá-lo. É, portanto, a obrigação de que a norma tributária atinja os sujeitos passivos de acordo com um tratamento isonômico. A igualdade preconizada por esse princípio pode ser horizontal, ou seja, sujeitos passivos em situações condições semelhantes devem receber o mesmo tratamento do ponto de vista fiscal, e vertical, isto é, a incidência da norma tributária sobre contribuintes em situação econômica desigual deve ocorrer de forma a mitigar as desigualdades.

O princípio da capacidade contributiva, intimamente ligado ao princípio da equidade, por sua vez, manifesta-se na contribuição para o financiamento do Estado conforme a capacidade econômica de cada ente tributado. Dessa forma, esse princípio revela-se tanto na cobrança conforme a manifestação de riqueza de cada contribuinte quanto na preservação do mínimo existencial, sem o qual não há vida digna e que, portanto, deve ficar fora do poder de tributar do Estado²². Em geral, a manifestação de riqueza exigida pelo princípio da capacidade contributiva é a renda, ainda que patrimônio e consumo também possam ser utilizados²³.

O princípio da redistribuição formulado por Neumark, por fim, reforça a necessidade de uma distribuição igualitária do ônus tributário sobre os cidadãos, mas expande essa noção ao definir que a política tributária deve buscar a redistribuição igualitária tanto da renda quanto do

²² Nesse sentido, alguns autores distinguem entre capacidade econômica objetiva (ou absoluta) e subjetiva (ou relativa e pessoal). A capacidade objetiva absoluta orienta que sejam eleitas como hipóteses de incidência de tributos aqueles factos que, efetivamente, sejam indícios de capacidade econômica. A capacidade relativa ou subjetiva refere-se à concreta e real aptidão de determinada pessoa (considerados seus encargos obrigatórios pessoais e inafastáveis) para o pagamento de certo imposto (BALEEIRO, Aliomar - **Direito tributário brasileiro**, 24.^a ed. Rio de Janeiro : Forense, 2018, pp. 458-459).

²³ LIMA, Juciléia de Souza - **Tributação ótima: estudo jurídico, econômico e financeiro de modelos** [Em linha]. São Paulo : Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2014. 137 p. Dissertação de Mestrado. [Consult. 6 Jun. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-04102017-115527/pt-br.php>>, p. 102.

património. Este postulado parte da lógica de que a aquisição ou ampliação de património é consequência da aquisição anterior da renda, de forma que, quanto maiores as desigualdades na obtenção de renda, maiores deverão ser as desigualdades na titularidade de património. Assim, ao formular a política fiscal e distribuir o ônus entre as diversas hipóteses de incidência tributária, um sistema fiscal ideal deve levar em consideração essas desigualdades tanto na renda quanto no património para evitar o gravame excessivo apenas sobre a renda.

Nas palavras do prof. Sacha Calmon, “onde quer que exista uma estrutura de poder, democrática ou autocrática, primitiva ou sofisticada, o Direito é utilizado para organizar a sociedade subjacente e determinar os comportamentos desejáveis”²⁴, de forma que, portanto, havendo a necessidade ou o propósito de combater as desigualdades sociais, o direito é um instrumento para tal, e mais ainda o direito fiscal. Para ele, a limitação do poder do estado exercido por meio da tributação deve obedecer a alguns requisitos para ser justo, quais sejam, a capacidade contributiva, como fundamento para a tributação; a igualdade de todos perante a lei; a lei feita por representantes do povo como único veículo para instaurar a tributação (princípio da legalidade); a descrição detalhada dos factos tributáveis (tipicidade), para garantir a certeza e a segurança dos contribuintes; a proibição do confisco por meio da tributação; e a irretroatividade das leis fiscais e da jurisprudência tributária.

A partir das formulações teóricas dos pensadores citados, identifica-se o princípio da igualdade ou princípio da equidade como necessário a um sistema fiscal que se proponha justo. E a forma de sua concretização passa, primeiro, pelo princípio da capacidade contributiva, mas não só; os princípios da generalidade, da neutralidade e da simplicidade também devem fazer parte da estrutura de um sistema fiscal para que a capacidade contributiva possa ser alcançada e, conseqüentemente, a igualdade fiscal.

A capacidade contributiva, no ensinamento de Nabais²⁵, aparece como uma extensão do dever de pagar impostos: se todos têm esse dever – uniformidade de impostos – é necessário que exista um critério objetivo que determine a repartição desse dever de pagamento. E esse critério

²⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro - **Curso de direito tributário brasileiro**. 17.^a ed. Rio de Janeiro : Grupo Gen-Editora Forense, 2020, pp. 41-42. Mais ainda afirma o autor sobre a relação entre direito e justiça: “Braço normativo do poder político, o Direito-Sistema, entretanto, não é impermeável às reivindicações da justiça e da igualdade que se formam à sua volta e deixa-se penetrar, ao longo do devir histórico, por estes ideais. Neste sentido, costuma-se dizer que o Direito é a estrada, não sem barreiras, por onde transitam os anseios e as determinações da justiça e da igualdade. Sua importância histórica é inelutável. A axiologia, cada vez mais, do passado evanescente até os nossos dias e rumando para o porvir, amolda o Direito à justiça. É um movimento de baixo para cima e sempre mais rápido, à medida que a história dos homens progride no tempo e no espaço.”.

²⁵ NABAIS, José Casalta - **O Dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra : Livraria Almedina, 1998. 744 p. ISBN 9724011151.

é, justamente, a capacidade contributiva. Sendo assim, no entendimento do autor, o direito fiscal se mostra como uma medida de política pública que pode ser utilizada para, por meio de funções extrafiscais, atingir outros objetivos – nomeadamente, a redução das desigualdades sociais.

Pelo postulado da equidade horizontal, sujeitos de igual capacidade contributiva devem ser tributados de forma idêntica. É, portanto, manifestação prática da ideia de “tratamento igual dos iguais”²⁶. Já nos termos da equidade vertical, é justamente o contrário: sujeitos cuja capacidade contributiva seja distinta entre si devem ser tributados de forma desigual, de forma a corrigir as distorções originais em suas manifestações de riqueza. A capacidade de contribuir com o pagamento de tributos, por sua vez, pode ser feita por meio de três critérios: o rendimento, o consumo e o património²⁷.

A justiça de um sistema tributário, portanto, está na adequada distribuição da carga tributária entre os detentores de património e renda de um lado, e “aqueles que nada têm, senão despesas, de outro”²⁸. Os objetivos de cada sociedade vão presidir tais escolhas, que culminarão na formulação do seu sistema tributário.

O debate, no entanto, não está restrito apenas a formulações teóricas. O Fundo Monetário Internacional (FMI), em seu relatório *Tackling Inequality* (2017)²⁹, defende que o combate às desigualdades sociais por meio de políticas fiscais deve se dar em duas frentes: políticas de rendimento antes de impostos e pagamentos de transferências, ou pré-distribuição, e políticas de rendimento disponível após redistribuição por meio de impostos e transferências sociais. Políticas públicas pré-distributivas tem por objetivo estreitar as diferenças de rendimentos de mercado em sua fonte, por meio de investimento em educação pública, infraestrutura e serviços de saúde, enquanto políticas de redistribuição buscam diminuir a diferença de rendimentos obtidos após a entrada dos contribuintes no mercado de trabalho por meio de impostos e transferências sociais.

²⁶ BAIARRADA, Cristela ; MARTINS, António - Uma nota sobre a justiça fiscal em Portugal. **Economia Global e Gestão** [Em linha]. ISSN 0873-7444. 13:3 (2008) 39-69. [Consult. 22 Jul. 2024]. Disponível em WWW: <URL:https://www.researchgate.net/publication/262622606_Uma_notasobre_a_justica_fiscal_em_Portugal>, p. 45.

²⁷ SANCHES, José Luís Saldanha - **Manual de direito fiscal**. Lisboa : Lex Editora, 1998. 330 p. ISBN 9789729495724, pp. 411-412.

²⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi - O capital no século XXI e a justiça fiscal: uma contribuição de Thomas Piketty para uma reforma tributária no Brasil. **Revista de Direito Público da Economia - RDPE** [Em linha]. 13:50 (2015) 197-228. [Consult. 16 Jun. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/93381>>, p. 206.

²⁹ FMI – FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL - **IMF fiscal monitor: tackling inequality** [Em linha]. Washington : [s.n.], 2017. [Consult. 30 Abr. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2017/10/05/fiscal-monitor-october-2017>>.

Nesse mesmo sentido, Ribeiro³⁰ afirma que o combate às desigualdades sociais pela via da tributação, de forma geral, pode ser feito a partir de uma lógica dupla: pela redistribuição de renda, isto é, por meio de prestações positivas aos mais pobres oriundas de recursos orçamentários obtidos por meio da tributação dos mais ricos; e pela distribuição de rendas, ou seja, com base nas receitas e na ideia de divisão justa do ônus fiscal pela capacidade contributiva e por meio da progressividade, a fim de evitar a concentração de renda.

Para fins deste estudo, o objeto de pesquisa se situará em relação à distribuição de rendas, isto é, na forma como ocorre a distribuição do ônus fiscal entre os contribuintes, embora desde já se admita a importância, também, das prestações positivas do Estado às camadas mais vulneráveis da sociedade com vistas ao combate às desigualdades sociais.

1.2. O princípio da progressividade

Partindo da premissa de que o direito fiscal pode ser utilizado como política pública para o combate às desigualdades sociais, identifica-se que, dentro dessa lógica, não há consenso na literatura sobre a forma mais eficaz e eficiente de o fazê-lo. Embora a progressividade tenha sido eleita em muitos países como forma de tradução do princípio da capacidade contributiva, há discussões sobre sua real efetividade em relação à igualdade tributária.

Segundo alguns autores, como Thomas Piketty, a adoção de um sistema tributário progressivo é um importante instrumento de redistribuição de rendas e combate à desigualdade social. Assim, com vistas ao estabelecimento de um sistema alinhado com a ideia de justiça social e liberdade individual, o autor sugere o aumento da tributação sobre o patrimônio e a renda, com desoneração do consumo³¹.

Para o autor, outro grande benefício do imposto progressivo é que se trata sempre de um método liberal para se reduzir as desigualdades, que respeita a livre concorrência e a propriedade privada, ainda que modifique os incentivos privados – sendo, portanto, expressão de um compromisso ideal entre justiça social e liberdade individual³². No mesmo sentido afirma o prof. Hugo Brito Machado, segundo o qual:

³⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi - O capital no século XXI e a justiça fiscal: uma contribuição de Thomas Piketty para uma reforma tributária no Brasil. **Revista de Direito Público da Economia - RDPE** [Em linha]. 13:50 (2015) 197-228. [Consult. 16 Jun. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/93381>>, pp. 7-8.

³¹ PIKETTY, Thomas - **O capital no século XXI**. Trad. de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro : Intrínseca, 2014, p. 504.

³² Ibid., p. 492.

*ao longo do século XX o uso intenso de alíquotas progressivas não prejudicou o crescimento, que foi elevado, mas manteve sob controle o aumento das desigualdades, as quais, ao final dos anos 1980, com a redução das alíquotas em todo o mundo, voltaram a crescer em padrões comparáveis aos do final do século XIX*³³.

Teixeira Ribeiro afirma que o “*sistema regressivo, como processo de realização da igualdade, pertence à história. Foi praticado e defendido como tal antes da Revolução Francesa, continuou a ser praticado depois dela, ainda hoje o é em muitos países, mas o facto é que já ninguém ousa hoje defendê-lo em nome da igualdade*»³⁴.

Sistemas fiscais progressivos e efetivos seriam, nessa lógica, formas de mobilizar investimentos em dignidade humana e redistribuir recursos e, portanto, a taxaço progressiva seria uma de várias maneiras de demonstrar solidariedade social. Dito de outra forma, a tributação progressiva justifica-se como a única solução verdadeiramente capaz de concretizar a igualdade de sacrifício entre os contribuintes³⁵.

Outros autores, por outro lado, rechaçam a ideia da progressividade como um método eficaz de diminuição de desigualdades. Gloria Teixeira, nesse sentido, demonstra por meio da experiência comparada que a progressividade pode gerar efeitos discriminatórios por conta da impossibilidade de destinação de recursos em matérias específicas³⁶. Para a autora, a tributação justa passa, na verdade, pelos princípios da transparência, neutralidade, simplicidade e da não-discriminação. A escolha pelo sistema progressivo de tributação, segunda a autora, seria resultado de motivações políticas.

Assim, e dada a incapacidade de os sistemas fiscais de reduzir as disparidades socioeconómicas, e considerando o aumento gradativo dos níveis de pobreza, argumenta-se que os sistemas de segurança social seriam as melhores formas de, por meio da fiscalidade, combater as desigualdades³⁷.

Além disso, a lógica consequente da progressividade de instituir diferentes escalões de imposto parece ser contrário ao princípio da simplicidade fiscal, ao acrescer os custos do próprio sujeito passivo de apurar sua taxa efetiva, e da administração tributária no momento da fiscalização.

³³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito - **Manual de direito tributário**. 10.^a ed. São Paulo : Atlas, 2018, p. 277.

³⁴ TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim - O imposto único de rendimento pessoal. **Boletim de Ciências Económicas**. 30 (1987), pp. 274-275.

³⁵ VASQUES, Sérgio - **Manual de direito fiscal**. Coimbra : Almedina, 2011, p. 196.

³⁶ TEIXEIRA, Glória - **Manual de direito fiscal**. 6.^a ed. Coimbra : Almedina, 2021, pp. 57-59.

³⁷ Ibid.

O Professor Teixeira Ribeiro³⁸, por sua vez, já dizia que o sistema progressivo, entendido normalmente como justo, não conduz a uma igualdade real, concreta, mas apenas a uma igualdade suposta, imaginada. Efetivamente, ele decorre de toda uma cópia de postulados, os quais, por definição, consistem em princípios que se demonstram, mas cuja aceitação se pede e que, portanto, se pode conceder ou negar.

Uma alternativa à progressividade na tributação surge na forma de um *flat tax*. Um sistema fiscal baseado em um *flat tax* busca evitar a dupla tributação dos rendimentos produzidos e distribuídos, de forma que os rendimentos produzidos por uma pessoa coletiva, como juros, dividendos e lucros, ao serem disponibilizados às pessoas naturais, não são novamente tributados, pois a tributação já ocorreu na etapa do processo empresarial³⁹.

Nos termos do modelo de *flat tax rate* proposto por Robert Ernest Hall e por Alvin Rabushka (Modelo HR), resumidamente, todos os rendimentos ficariam sujeitos a uma taxa única. Ao rendimento bruto das pessoas singulares seriam concedidos abatimentos padrões em função da composição do agregado familiar. Já os rendimentos de capitais e as mais-valias ficariam fora do campo de incidência, pois já teriam sido tributados pelo imposto das pessoas coletivas.

As principais vantagens desse sistema fiscal, segundo seus idealizadores, era o aumento de sua eficiência, junto com sua simplificação, a neutralidade fiscal, a moderação da taxa, a diminuição dos custos administrativos, a redução de distorções econômicas, a diminuição da evasão, o aumento efetivo da tributação dos contribuintes de maiores rendimentos através da eliminação de benefícios fiscais e de abatimentos e o aumento da equidade horizontal⁴⁰.

Esses aspetos positivos foram auxiliados por resultados obtidos em países (v.g. Eslováquia, Rússia, Estônia etc.) que adotaram o chamado *flat tax* e obtiveram um considerável aumento na arrecadação desse imposto⁴¹.

As críticas suscitadas, por outro lado, identificaram a redução da tributação dos titulares de rendimentos elevados ou muito baixos e a sobrecarga da classe média – e, portanto, uma diminuição da equidade vertical, além do desaparecimento parcial da equidade horizontal em

³⁸ TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim - O imposto único de rendimento pessoal. **Boletim de Ciências Económicas**. 30 (1987).

³⁹ BAIRRADA, Cristela ; MARTINS, António - Uma nota sobre a justiça fiscal em Portugal. **Economia Global e Gestão** [Em linha]. ISSN 0873-7444. 13:3 (2008) 39-69. [Consult. 22 Jul. 2024]. Disponível em WWW: <URL:https://www.researchgate.net/publication/262622606_Uma_nota_sobre_a_justica_fiscal_em_Portugal>, p. 49.

⁴⁰ Ibid., p. 50.

⁴¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito - **Manual de direito tributário**. 10.^a ed. São Paulo : Atlas, 2018, p. 278.

função da não tributação dos rendimentos de capitais e de mais-valias⁴². Além disso, o facto de sua adoção ter causado aumento da arrecadação, em alguns países, pode decorrer de outras causas, e não necessariamente como consequência de se tratar de um *flat tax* – como a redução da informalidade e o crescimento da economia desses países, ou o facto de haver um maior número de pessoas de menores rendimentos sofrendo a incidência do imposto, as quais em outro cenário seriam isentas, ou tributadas por taxas mais baixas. Neste caso, a eficiência estaria sendo obtida com sacrifício desproporcional da ideia de equidade (e, no caso dos princípios jurídicos, da capacidade contributiva e da isonomia)⁴³.

1.3. O problema dos abusos e fraudes fiscais

Há, ainda, um terceiro elemento que pode ser analisado sobre a temática das desigualdades sociais e o direito fiscal: o papel dos paraísos fiscais na concretização de abusos fiscais⁴⁴.

A tributação é um instrumento crucial na realização dos direitos sociais. Os tributos são a forma principal pela qual os governos geram receitas necessárias ao investimento em serviços públicos. A tributação também é essencial em endereçar desigualdades de todos os tipos e estreitar o laço de responsabilização entre Estado e cidadãos.

Os efeitos da fuga do pagamento de impostos por sujeitos que praticam hipóteses de incidência tributária causam graves distorções no sistema fiscal como um todo: perda de receitas, desrespeito ao princípio da equidade, danos à justa concorrência.

Embora as expressões “evasão fiscal” e “fraude fiscal” sejam muitas vezes utilizadas como sinônimas, elas representam formas diferentes de ausência indevida de pagamento de tributos. O princípio da legalidade exige a atividade administrativa plenamente vinculada à lei e a ausência de discricionariedade das autoridades administrativas, prevendo qual o facto que, se ocorrido, faz surgir a obrigação tributária. Assim, a evasão fiscal é a ocorrência do facto gerador da obrigação tributária que não encontra paralelo no pagamento do tributo dela advindo, seja

⁴² BAIARRADA, Cristela ; MARTINS, António - Uma nota sobre a justiça fiscal em Portugal. **Economia Global e Gestão** [Em linha]. ISSN 0873-7444. 13:3 (2008) 39-69. [Consult. 22 Jul. 2024]. Disponível em WWW: <URL:https://www.researchgate.net/publication/262622606_Uma_notasobre_a_justica_fiscal_em_Portugal>, p. 50.

⁴³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito - **Manual de direito tributário**. 10.^a ed. São Paulo : Atlas, 2018, p. 278.

⁴⁴ SAIZ, Ignacio - Towards an international tax agenda based on rights and equality for tax justice: For a UN global tax body and the achievement of Agenda 2030. In **Towards an international tax agenda based on rights and equality for tax justice** [Em linha]. [S.l.] : Center for Economic and Social Rights. [Consult. 10 Abr. 2023]. Disponível em WWW: <URL:<https://www.cesr.org/towards-international-tax-agenda-based-rights-and-equality-tax-justice/>>, pp. 1-2.

por meio de uma ação ou uma omissão na tentativa de reduzir ou evitar a obrigação de pagar ou no inadimplemento da obrigação acessória.

Nessa perspectiva, a evasão pode ser lícita ou ilícita. Esta última se caracteriza pela ação intencional do devedor a eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de um tributo efetivamente devido em razão da ocorrência do facto gerador – ou seja, fraude fiscal. Aquela, por outro lado, se trata de tentativas empenhadas pelo contribuinte a evitar ou atrasar que o facto gerador se concretize e que, com ele, surja a obrigação tributária.

Os paraísos fiscais são entendidos como jurisdições em que há isenção total de imposto ou a aplicação apenas de taxas nominais, ausência de troca de informações e sigilo bancário, falta de transparência e ausência de prática econômica de facto⁴⁵.

Ao lado dos paraísos fiscais surgem os chamados regimes fiscais preferenciais, que criam situações de exceção para contribuintes ou hipóteses de incidência específicos, sem necessariamente um racional de caráter económico ou social. Além de esses regimes, assim como os paraísos fiscais, preverem a isenção total ou aplicação de taxas efetivas reduzidas de impostos, a falta de transparência e a ausência de troca de informações e sigilo bancário, há ainda um elemento adicional de atribuição de benefícios fiscais ou regimes fiscais mais favoráveis exclusivamente a não residentes.

As jurisdições de sigilo financeiro representam uma das maiores barreiras estruturais que impedem muitos países de baixa e média renda de criarem recursos suficientes, equitativos e sistemas tributários responsáveis de uma maneira que lhes permita cumprir seus direitos humanos e compromissos de desenvolvimento. Por meio das estratégias de abusos e fraudes fiscais, Estados perdem recursos públicos que poderiam de outra forma ser usados para realizar os direitos humanos, porque corporações e indivíduos de maior poder aquisitivo são capazes de evitar pagar sua parte justa transferindo seus lucros e renda para países onde podem ser mantidos em segredo, tributados a taxas muito baixas ou isentos de tributação completamente. A habilidade de corporações e indivíduos de maior poder aquisitivo de evitar o pagamento de impostos entorta o ônus tributário para os setores mais vulneráveis da população. São esses os mais afetados pela perda de receita fiscal que leva a uma redução do orçamento público, serviços públicos enfraquecidos e maior percentual de tributação indireta.

Contra esses recursos, a troca de informações fiscais se apresenta como uma possível estratégia global para integração, cooperação administrativa e assistência mútua entre as jurisdições.

⁴⁵ TEIXEIRA, Glória - **Manual de direito fiscal**. 6.^a ed. Coimbra : Almedina, 2021, p. 65.

CAPÍTULO 2 - INSTRUMENTOS FISCAIS EM PORTUGAL E A DESIGUALDADE SOCIAL

2.1. Princípios

A partir dos elementos identificados como ferramentas disponíveis para a redução da desigualdade social por vias da tributação, passa-se a analisar como, e se, esses instrumentos estão previstos no ordenamento jurídico de Portugal.

Em Portugal, os artigos 103º e 104º⁴⁶ da Constituição da República Portuguesa (CRP) estabelecem os fundamentos sobre os quais se estrutura o sistema fiscal do país⁴⁷:

Artigo 103.º

Sistema fiscal

- 1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.*
- 2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.*
- 3. 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.*

Artigo 104.º

Impostos

- 1. 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.*
- 2. A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.*

⁴⁶ Em sua redação originária, a Constituição previa em seu artigo 106º que o sistema fiscal fosse estruturado com base na “repartição igualitária da riqueza”. O artigo 107º previa que o imposto sobre o rendimento pessoal, além de único e progressivo, tendesse a “limitar os rendimentos a um máximo nacional”, que o imposto sobre sucessões e doações também fosse progressivo “de forma a contribuir para a igualdade entre os cidadãos”, e que a tributação de consumo devia “adaptar o consumo às necessidades da socialização da economia, isentando-se dela os bens necessários à subsistência dos mais desfavorecidos e suas famílias e onerando-se os consumos de luxo” (VASQUES, Sérgio - **Manual de direito fiscal. Coimbra : Almedina, 2011**, p. 197). O objetivo de igualdade por meio da tributação, portanto, parecia mais intenso um ideal constitucional na redução anterior.

⁴⁷ O professor Sérgio Vasques afirma que a Constituição portuguesa é um texto denso em matéria fiscal, mais do que os cinco textos constitucionais anteriores ou o que é comum das constituições europeus atuais (ibid., p. 125).

3. *A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos.*

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.*

Além dessas disposições, o princípio do Estado Social representa uma das bases fundamentais do sistema fiscal português⁴⁸. Os artigos 1º e 2º da Constituição de 1976 definem Portugal como uma república “empenhada na construção de uma sociedade livre, justa e solidária” e como um estado que visa “a realização da democracia económica, social e cultural”. O artigo 9º elenca como uma tarefa fundamental do estado português “promover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efetivação dos direitos económicos, sociais, culturais”. E o artigo 81º, por sua vez, estabelece “o aumento do bem-estar social e económico e da qualidade de vida das pessoas, em especial das mais desfavorecidas” (alínea a), bem como “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” (alínea b).

A interpretação conjunta dos dispositivos constitucionais permite que os fundamentos do sistema fiscal português sejam, portanto, assim resumidos: os direitos fundamentais dos contribuintes; o objetivo de reduzir as desigualdades sociais; a progressividade do imposto em atenção às necessidades e rendimentos familiares; a contribuição para a igualdade entre os cidadãos; o desenvolvimento económico e a justiça fiscal; e o dever de onerar o consumo de luxo⁴⁹. A Constituição portuguesa impõe ao sistema fiscal um papel na garantia das condições essenciais de vida e na redistribuição riqueza, em atenção ao princípio do Estado Social⁵⁰.

Em outras palavras, as opções de política fiscal portuguesa se centram na necessidade de satisfação das necessidades financeiras do Estado, de um lado, e a repartição justa do rendimento e da riqueza, do outro⁵¹. No âmbito do Imposto Sobre Rendimentos das Pessoas Coletivas - IRC, a Constituição portuguesa elegeu a tributação do rendimento real ou efetivo e, em relação ao Imposto Sobre Rendimento das Pessoas Singulares - IRS, o princípio da equidade vertical.

⁴⁸ *ibid.*, p. 270.

⁴⁹ TEIXEIRA, Glória ; MALAQUIAS DE ALMEIDA NETO, Francisco ; BRANDÃO DE PINHO, Tiago - The ability to pay principle: a portuguese/brazilian perspective. *Studi Tributari Europei* [Em linha]. 12:1 (Out. 2023) 1-9. [Consult. 23 Abr. 2023]. Disponível em WWW: <URL:<https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/16684>>, p. 3.

⁵⁰ **Manual de direito fiscal**. Coimbra : Almedina, 2011, p. 272.

⁵¹ TEIXEIRA, Glória - **Manual de direito fiscal**. 6.ª ed. Coimbra : Almedina, 2021, p. 53.

Neste sistema, o princípio da equidade encontra aplicabilidade por meio da progressividade⁵² – a distribuição equitativa do rendimento por meio da tributação progressiva do rendimento é uma manifestação da equidade vertical⁵³.

Os princípios da generalidade e da capacidade contributiva, por outro lado, se mostram como limitações materiais ao poder de tributar do Estado, no sentido de que a tributação das expressões de riqueza, na medida da sua expressividade económica, garantiria uma tributação justa⁵⁴. Nas palavras do Professor Sérgio Vasques⁵⁵:

A capacidade contributiva é o critério de repartição para o qual aponta inequivocadamente o princípio da igualdade logo que o projetamos sobre o domínio dos impostos, razão pela qual o princípio da capacidade contributiva não carece de consagração constitucional explícita, bastando, para o fundamentar nesta área do sistema, o princípio geral de igualdade acolhido pelo artigo 13º da Constituição.

Segundo Teixeira Ribeiro⁵⁶, o princípio da generalidade significa que deve haver um critério, objetivo, de repartição dos tributos entre os cidadãos, para que não haja entre eles distinção de classe, de ordem ou de casta e que todos se submetam ao pagamento de impostos.

Isso não significa, por outro lado, que todos os sujeitos passivos devem ser tributados a uma mesma taxa. Na verdade, o princípio da igualdade tributária determina que a mera igualdade quantitativa no imposto cobrado a cada cidadão levaria a uma desigualdade de sacrifício⁵⁷. O que deve haver é uma distribuição igualitária do ônus fiscal de acordo com a capacidade contributiva de cada sujeito passivo. Dito de outro modo, se o princípio da capacidade contributiva exige que seja tributada a força económica dos contribuintes, é necessário que a base de incidência seja definida de modo tão largo quanto possível⁵⁸.

⁵² Apesar disso, o professor Sérgio Vasques entende que o princípio da capacidade contributiva, por si só, não exige uma escala de taxas progressivas, mas apenas que os contribuintes com maior força económica paguem maior imposto, e vice-versa, o que pode ser alcançado por meio de uma taxa proporcional. No entanto, o professor não afasta a ideia de que a progressividade, ainda que exigência extrafiscal, seja ditada pelo princípio do Estado Social, como forma de que o Estado promova a igualdade social por meio da redistribuição de riqueza (VASQUES, op. cit. p. 259).

⁵³ TEIXEIRA, op. cit. p. 57.

⁵⁴ idem.

⁵⁵ VASQUES, Sérgio - **Manual de direito fiscal**. Coimbra : Almedina, 2011, p. 252.

⁵⁶ TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim - **Lições de finanças públicas**. 5.ª ed. Coimbra : Coimbra Editora, 1997, p. 261.

⁵⁷ BAIARRADA, Cristela ; MARTINS, António - Uma nota sobre a justiça fiscal em Portugal. **Economia Global e Gestão** [Em linha]. ISSN 0873-7444. 13:3 (2008) 39-69. [Consult. 22 Jul. 2024]. Disponível em WWW: <URL:https://www.researchgate.net/publication/262622606_Uma_nota_sobre_a_justica_fiscal_em_Portugal>, pp. 41-45.

⁵⁸ VASQUES - **Manual de direito fiscal**. Coimbra : Almedina, 2011, p. 254.

Além disso, os princípios constitucionais de igualdade dos cidadãos perante a lei e de proibição da discriminação e do privilégio atuam também sobre o direito fiscal, ao exigir que a tributação seja distribuída entre os sujeitos passivos de forma a respeitar aqueles princípios⁵⁹. Não há no texto constitucional português, no entanto, uma disposição expressa sobre o princípio da igualdade tributária. Tem-se que a igualdade tributária é uma extensão do princípio geral de igualdade contido no artigo 13^o⁶⁰ - se o legislador deve obediência ao princípio da igualdade em toda sua atividade, certamente que o também está em relação ao direito fiscal⁶¹.

No entanto, é importante salientar que Pereira refere que a ausência de equidade é o principal problema da fiscalidade portuguesa em matéria de impostos sobre o rendimento, pois tanto o Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) quanto o Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) são aplicados em desacordo com a real capacidade contributiva dos contribuintes.

Além disso, surge como consequência do princípio da capacidade contributiva, em sede de tributação de rendimentos, a exclusão da seletividade, visto que a força econômica dos contribuintes só pode ser apurada quando todos os elementos do rendimento são tratados de maneira uniforme, vedando-se, portanto, ao legislador a eleição de manifestações avulsas de riqueza para que fiquem sujeitas a tributação seletivas⁶².

Além dos princípios da equidade, como concretização da capacidade contributiva, e da generalidade, estão também previstos no sistema fiscal português os princípios da neutralidade, da não discriminação, da territorialidade, da residência, da transparência, da reciprocidade, da simplicidade, da nacionalidade, da eficiência e da não retroatividade⁶³. Destes, relacionam-se em maior grau com a temática aqui proposta, isto é, de instrumentos dos sistemas fiscais que se proponham a reduzir a desigualdade social, os princípios da neutralidade, da não discriminação, da transparência, da simplicidade e da eficiência.

O princípio da neutralidade se relaciona com o princípio da equidade pois busca alcançar a igualdade de oportunidade em detrimento da oportunidade de resultado⁶⁴, isto é, por este

⁵⁹ SANCHES, José Luís Saldanha - **Manual de direito fiscal**. Lisboa : Lex Editora, 1998.

⁶⁰ A redação do artigo 13^o assim estabelece: “1. 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 econômica, condição social ou orientação sexual.”

⁶¹ VASQUES - **Manual de direito fiscal**. Coimbra : Almedina, 2011, p. 247.

⁶² VASQUES - **Manual de direito fiscal**. Coimbra : Almedina, 2011, p. 255.

⁶³ TEIXEIRA, Glória - **Manual de direito fiscal**. 6.^a ed. Coimbra : Almedina, 2021, p. 54.

⁶⁴ TEIXEIRA, Glória - **Manual de direito fiscal**. 6.^a ed. Coimbra : Almedina, 2021, p. 55.

princípio devem ser eliminados impostos que onerem mais um determinado sujeito passivo em comparação a outro.

Ao final, a lógica do princípio da neutralidade é que o comportamento do contribuinte não seja alterado em função da tributação. Para tanto, busca-se a redução das taxas marginais dos impostos e a adoção de bases tributáveis gerais, com restrições em relação aos benefícios fiscais específicos.

Ao princípio da neutralidade relaciona-se o princípio da eficiência, já que não pode haver um sem o outro. Isso porque o princípio da eficiência orienta pela redução dos custos de incidência e cobrança fiscal, de forma que a tributação, enquanto atividade da administração pública, deve ocorrer com a maior pertinência e adequação possível em prol da sociedade⁶⁵.

O princípio da não discriminação assume um papel fundamental na política fiscal da União Europeia. O Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia – TFUE concede amplas liberdades económicas e, como contraponto, prevê o princípio da não discriminação como uma forma de protegê-las. Trata-se de um princípio vinculativo para os Estados-Membros, que tem a obrigação de adequar suas leis internas, inclusive as leis e regimes fiscais, para garantir o respeito ao tratamento igualitário a todos os agentes económicos europeus. Embora sua melhor conceituação seja alcançada no caso concreto, esse princípio, em geral, determina que comportamentos discriminatórios que prejudiquem a livre circulação de pessoas, serviços e capitais no seio na União Europeia não podem ser tolerados.

O princípio da transparência visa eliminar dos sistemas fiscais as situações de exceção, de forma que eventuais incentivos ou benefícios fiscais concedidos sejam dotados de publicitação e racionalização⁶⁶. Como mencionado no capítulo anterior, a problemática dos abusos fiscais tem se tornado cada vez mais um aspeto a ser combatido pelos Estados, e o princípio da transparência se coloca como um método de contraposição à utilização indiscriminada de paraísos fiscais ou da adoção de regimes fiscais preferenciais.

O princípio da simplicidade exige que as leis fiscais sejam claras e objetivas, que haja um documento único em que elas possam ser consultadas, a fim de evitar incertezas ou conflitos de leis, e que os aspetos formais necessários à coleta dos impostos não sejam tão burocráticos e rígidos a ponto de tornar-se mais custoso o cumprimento da obrigação tributária do que a

⁶⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva - O princípio da eficiência em matéria tributária. **Scientia Iuridica Separata** [Em linha]. Tomo LVI:312 (2007). [Consult. 12 Jun. 2024]. Disponível em WWW: <URL:https://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2017/09/20/32f2e7arevista_scientia_ivridica_o_principio_da_eficiencia_out2007.pdf>, p. 649.

⁶⁶ TEIXEIRA, Glória - **Manual de direito fiscal**. 6.^a ed. Coimbra : Almedina, 2021, p. 64.

própria obrigação em si. Além disso, assim como postula o princípio da transparência, o princípio da simplicidade igualmente orienta para a redução de concessão de benefícios ou incentivos fiscais, que favorecem apenas certos contribuintes em detrimento de outros. A redução dos escalões dos impostos, a redução de taxas marginais e a eliminação de diferentes taxas que sejam aplicadas ao mesmo tipo de rendimento são formas pelas quais se pode buscar a concretização deste princípio.

Além dos princípios e fundamentos do sistema fiscal estabelecidos pela Constituição portuguesa, a Lei Geral Tributária – LGT enuncia e define os princípios gerais que regem o direito fiscal português e os poderes da administração tributária.

2.2. A tributação sobre o rendimento e a redução de desigualdades sociais

O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) foi introduzido em Portugal em 1989 pelo Decreto-lei n.442-A/88, de 30.11 (Código do IRS - CIRS) e tributa de forma global, por meio de taxas progressivas de acordo com o escalão de renda, os rendimentos obtidos pelas pessoas físicas residentes em território português e por não residentes que auferiram rendimentos em território português. No próprio preâmbulo do CIRS a realização da justiça fiscal já aparece como um dos objetivos primordiais da legislação do imposto.

O conceito de renda eleito pelo legislador abrange não só a componente jurídica, mas também sua componente econômica relacionada com a exploração do bem ou direito⁶⁷. A opção legislativa de eleição da conceção do acréscimo patrimonial como elemento justificador da incidência tributária é baseada nos princípios fiscais modernos, e em particular no princípio da capacidade contributiva, ao conduzir a uma definição compreensiva do rendimento tributável, superior à visão mais restritiva baseada na fonte do rendimento. E, dessa forma, o conceito extensivo de rendimento alcança as conceções mais amplas possíveis⁶⁸ (Ponto nº 5 do Preâmbulo do CIRS).

⁶⁷ TEIXEIRA, Glória - **Manual de direito fiscal**. 6.^a ed. Coimbra : Almedina, 2021, p. 76.

⁶⁸ Embora a teoria do rendimento-acréscimo, que orienta pela tributação do rendimento global, incluídos os ganhos fortuitos, ao detrimento da teoria do rendimento-fonte, pela qual são tributáveis apenas os fluxos periódicos e regulares de riqueza, tenha sido privilegiada pelo legislador português em sede de IRS, a capacidade contributiva opera sob a reserva do possível, de forma que diversos acréscimos patrimoniais não se tributam por razões de praticabilidade, como o trabalho doméstico (VASQUES, Sérgio - Capacidade contributiva, rendimento e patrimônio. **Revista Fórum de Direito Tributário** [Em linha]. 2:11 (2004) 23-61. [Consult. 14 Abr. 2024]. Disponível em WWW: <URL:https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/02/23_2_svasques_cpacidadecontributiva_f23.pdf>, p. 255).

O IRS é um imposto direto, unitário, compreensivo de tributação do rendimento e que, nos termos dos artigos 103º e 104º da Constituição da República Portuguesa, leva em consideração as características pessoais do sujeito passivo e do seu agregado familiar⁶⁹.

O rendimento dos contribuintes é agrupado em seis categorias⁷⁰, as quais correspondem regimes específicos de acordo com sua natureza. Ao rendimento tributável, auferido de acordo com as regras do CIRS, são concedidas deduções conforme as categorias específicas de rendimentos. O rendimento líquido total consiste na soma dos rendimentos após as deduções específicas, sobre o qual é aplicada a taxa progressiva equivalente. Para o cálculo do montante final de IRS devido, são então subtraídas as deduções à coleta.

Para a tributação sobre os incrementos patrimoniais, a incidência do IRS sobre as mais-valias é justificada por razões de justiça, considerando que se trata de acréscimos de poderes aquisitivos obtidos sem esforço ou por acaso da sorte e que, em geral, tendem a concentrar-se nos escalões elevados de rendimento (Ponto nº 5 do Preâmbulo do CIRS).

São previstas no CIRS dois tipos de deduções: deduções aos rendimentos conforme a categoria a qual pertencem, e deduções à coleta, que são subtrações ao montante calculado de imposto após efetuadas as deduções ao rendimento aplicada a respetiva taxa. Os rendimentos dos contribuintes em geral estão sujeitos a um sistema progressivo de taxas, definidas como normais e médias.

Em relação às taxas, o sistema fiscal português busca tributar os contribuintes de acordo com o princípio da progressividade, e o CIRS estabelece taxas progressivas de imposto que se aplicam a certos escalões de rendimento.

Em consonância ao princípio da capacidade contributiva, a legislação do IRS visa proteger o mínimo de existência, que implica a não tributação dos rendimentos mínimos necessários à subsistência. Essa disposição, contida no artigo 70º do CIRS, determina um valor de referência do mínimo de existência; a aplicação das taxas previstas no artigo 68º do CIRS não pode resultar em um rendimento disponível líquido inferior ao determinado legalmente⁷¹.

⁶⁹ CATARINO, João Ricardo ; TEIXEIRA, Maria Adosinda - Resiliência da progressividade, da capacidade contributiva e da redistribuição de renda na tributação das pessoas físicas em época de crise – um estudo objetivado na crise financeira portuguesa. **Revista Direito GV** [Em linha]. ISSN 1808-2432. 12:3 (Dez. 2016) 718-747. [Consult. 23 Jul. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://doi.org/10.1590/2317-6172201630>>, p. 721.

⁷⁰ As categorias previstas no CIRC são:

A – Rendimentos do trabalho	F – Rendimentos prediais
B – Rendimentos empresariais	G – Rendimentos patrimoniais
E – Rendimentos de capitais	H – Rendimentos de pensões

⁷¹ Para 2024, o valor de referência do mínimo de existência deve ser o maior valor entre EUR 11.480,00 e o resultado da multiplicação de 1,5 por 14 pelo valor do IAS.

O sistema progressivo de tributação é afastado pelo legislador em casos das taxas liberatórias ou especiais, em que os rendimentos se sujeitam à incidência de taxas proporcionais, que reduzem a carga fiscal⁷².

Na lógica atual do sistema fiscal português, o princípio da progressividade atinge especialmente as classes com menores recursos ou os trabalhadores dependentes. Contribuintes de maiores recursos se beneficiam da aplicação de taxas proporcionais a certos tipos de rendimentos. Além disso, a diversidade de taxas (normais, especiais e liberatórias) parece tornar o sistema menos eficiente e com potencial de gerar injustiças⁷³. No país, com a introdução da “derrama estadual”, prevista no artigo 87º-A do CIRC, passou-se de um sistema proporcional de tributação para um sistema progressivo que, segundo Gloria Teixeira, é penalizador do investimento e potenciador de fraude ou abusos fiscais.⁷⁴

Além do imposto sobre os rendimentos das pessoas singulares, o sistema fiscal de Portugal prevê também um imposto sobre os rendimentos das pessoas coletivas – IRC, que incide sobre a totalidade do lucro das sociedades, cooperativas, empresas públicas e demais pessoas coletivas que exerçam atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. As pessoas coletivas cujos lucros ficam sujeitos ao IRC são aquelas que tenham sede ou direção efetiva em território português, incluindo os obtidos em território estrangeiro; para as pessoas coletivas sem sede ou direção efetiva em Portugal, aplica-se o IRC com base na tributação territorial.

A apuração da matéria coletável do IRC é feita a partir do lucro tributável deduzido dos prejuízos e benefícios fiscais aplicáveis. O Código do Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Coletivas (CIRC) considera como rendimentos todos aqueles derivados de operações de qualquer natureza em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, e gastos todos aqueles comprovadamente necessários para obter ou garantir os rendimentos. Essa conceituação geral é preferível a uma listagem taxativa de “rendimento” e “gasto”, pois garante maior abrangência de hipóteses de incidência e reduz o risco de manipulação da base tributável.

A reforma da tributação do rendimento de 1989, operacionalizada por meio do DL 442-B/88, de 30/11, adotou a noção de rendimento-acrécimo como elemento de tributação pelo IRC –

⁷² Sobre as taxas liberatórias, o Tribunal Constitucional se manifestou no acórdão 57/95, de 16 de fevereiro, em processo no qual se alegava que tais taxas violavam os princípios da unicidade e da progressividade. A matéria, contudo, não foi de facto analisada porque o Tribunal entendeu pelo argumento formal de que a sistematização das taxas liberatórias no Código do IRS tinha sido alterada (**Manual de direito fiscal**. Coimbra : Almedina, 2011, p. 198).

⁷³ TEIXEIRA, Glória - **Manual de direito fiscal**. 6.ª ed. Coimbra : Almedina, 2021, p. 80.

⁷⁴ TEIXEIRA, Glória - **Manual de direito fiscal**. 6.ª ed. Coimbra : Almedina, 2021, pp. 57-58.

assim como o fez para o IRS. Como já mencionado, esse conceito inclui, por motivos de justiça, os acréscimos de poderes aquisitivos obtidos sem esforço ou por sorte na base tributável do imposto, levando a um alargamento da noção de lucro.

Um conceito fundamental relacionado com o IRC é o conceito de estabelecimento estável, que permite tributar rendimentos de não residentes que sejam auferidos por meio da exploração ou utilização de recursos do país sem que nele possuam sede ou direção efetiva, mas possuindo uma base organizativa estável em Portugal. A previsão de incidência do IRC nessas hipóteses reduz a chance de erosão da base fiscal ou planeamentos fiscais abusivos.

Nesse mesmo sentido, a utilização de técnicas que, embora afastem o conceito de realização, permitem a tributação efetiva de rendimentos obtidos em locais diversos por entidades residentes evita a erosão da base tributável através da simulação de negócios ou atos jurídicos⁷⁵. Inclusive, a tributação à saída, prevista nos artigos 83.º e 84.º do CIRC, foi adotada em Portugal por recomendações do *Base erosion and profit shifting* (BEPS) e da UE.

Ainda em relação ao combate ao abuso fiscal e ao planeamento fiscal abusivo, outras recomendações do BEPS e da UE já adotadas em Portugal incluem:

- *Country-by-country reporting* (artigo 121.º-A do CIRC) pelo qual as empresas multinacionais com volume de negócios acima de 750 milhões de euros devem fornecer informações sobre receitas, lucros, impostos pagos e número de funcionários país a país.
- Regras CFC (artigo 66º do CIRC), que objetivam evitar que lucros sejam artificialmente transferidos para jurisdições de impostos baixos através de subsidiárias.
- Regras de Preços de Transferência, previstas no artigo 63.º do CIRC, e que determinam que, em operações comerciais e operações financeiras efetuadas entre partes com relações especiais devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições idênticas aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.
- Regras de limitação de juros (subcapitalização), conforme artigos 63.º a 66.º da LGT e artigo 63.º-B do CIRC, que orientam pela limitação do montante de juros que podem

⁷⁵ Entre essas medidas, podem ser citadas a tributação pelo IRC em casos de transferência de sede ou residência do contribuinte, situações de alteração do regime fiscal do contribuinte, casos de imputação de rendimentos de fonte estrangeira a entidades nacionais ou a requalificação de negócios jurídicos em função de cláusulas anti abuso. Embora nesses exemplos não haja de facto a realização do rendimento, que pressupõe preço efetivamente recebido ou rendimento auferido ou colocado à disposição, a ficção jurídica se presta a evitar situações de abuso fiscal, conforme TEIXEIRA, Glória - **Manual de direito fiscal**. 6.ª ed. Coimbra : Almedina, 2021.

ser deduzidos para efeitos fiscais, para evitar que as empresas inflacionem artificialmente os seus gastos com juros para reduzir o seu rendimento tributável.

- Regras de assimetria híbrida (artigos 68.º-A a 68.º-D do CIRC), cujo objetivo é evitar que as empresas explorem diferenças no tratamento fiscal de determinados instrumentos ou entidades entre diferentes jurisdições para evitar impostos.

Outro instrumento em Portugal que se relaciona com a discussão aqui em curso é o Imposto sobre Lucros excedentários, previsto inicialmente no Regulamento (UE) 2022/1854, em vigor desde 07/10/2022 e que, em Portugal, se traduziu na Lei 24-B/2022, que regula a aplicação de contribuição de solidariedade temporária (CST). A criação do tributo se relaciona com a pandemia de Covid-19 e a guerra na Ucrânia e o conseqüente aumento nos preços da energia. A CST se aplica sobre o aumento de 20% dos lucros empresas de energia e distribuição em comparação com os quatro exercícios fiscais anteriores, a uma taxa de 33% e em relação aos exercícios financeiros que se iniciem em 2022 e 2023.

A legislação prevê ainda a vinculação de receitas: os recursos obtidos por meio da CST Energia, aplicável às empresas que explorem petróleo bruto, gás natural, carvão e refinação, devem ser destinados para a mitigação dos efeitos do aumento do custo de energia e/ou para instrumentos de transição energética; já os recursos da CST Distribuição Alimentar, cobrada de estabelecimentos de comércio alimentar de produtos de origem animal e vegetal, frescos ou congelados, transformados ou crus, a granel ou pré-embalados, devem ser destinados ao apoio contra o aumento do custo de bens alimentares ou para apoio a micro e pequenas empresas do setor. A introdução dessa nova cobrança é defendida em vista do princípio do Estado social (art. 103, I, CRP) e para promoção da justiça social (art.º 81, b, CRP). Outros fatores que a justificam estão em sua transitoriedade e o facto de ter sido criada como medida excecional diante de situações emergenciais, mas que, justamente por sua natureza, não parece comprometer a competitividade do setor a longo prazo⁷⁶.

Como críticas a essa cobrança, há o facto de que o ordenamento jurídico português já prevê outras contribuições que incidem sobre os mesmos setores, tais quais a Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético e Taxa Sanitária e de Segurança Alimentar Mais, de forma que o aumento da carga tributária sobre as empresas de energia e distribuição pode ser visto como possuindo natureza confiscatória⁷⁷.

⁷⁶ TEIXEIRA, Glória ; SANTANA, Rômulo - Justiça fiscal no século XXI. (2023) 225-236. [Consult. 18 Maio 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://doi.org/10.21747/978-989-9082-88-5/ovea16>>, p. 234.

⁷⁷ TEIXEIRA, Glória ; SANTANA, Rômulo - Justiça fiscal no século XXI. (2023) 225-236. [Consult. 18 Maio 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://doi.org/10.21747/978-989-9082-88-5/ovea16>>, p. 233.

Além disso, considerando o contexto que justificou a criação do novo tributo, pode-se igualmente identificar um desrespeito ao princípio da igualdade tributária, visto que outros setores económicos também tiveram aumento de lucros em razão da pandemia ou da guerra em curso na Ucrânia, mas que não estão sujeitos à mesma incidência fiscal⁷⁸.

2.3. A tributação sobre o consumo e a redução das desigualdades sociais

No sistema português, os impostos sobre o consumo se dividem em impostos aduaneiros, impostos especiais de consumo (IEC) e imposto sobre valor acrescentado (IVA).

Com a crescente globalização e o maior movimento de bens, capitais e serviços, que possibilitam transações entre diferentes lugares do mundo, surge a necessidade de uma atuação eficiente dos sistemas fiscais sobre a tributação do consumo, que nesse contexto podem escapar às redes nacionais⁷⁹. Nesse sentido, os impostos sobre o consumo têm assumido cada vez mais relevância no sistema fiscal português – o IVA, em Portugal, é uma das principais fontes de receita, tal como nos restantes Estados-membros da União Europeia.

Os IEC(s) são impostos comunitários, cuja enquadramento jurídico geral está previsto na Diretiva 2008/118/CE de 16 de dezembro, e que incidem sobre produtos energéticos e eletricidade⁸⁰, álcool e bebidas alcoólicas⁸¹ e tabaco manufacturados⁸². É permitido aos Estados-membros a inclusão de outros produtos no campo de incidência dos IEC(s) desde que essa tributação não prejudique as trocas comerciais entre os Estados-membros.

Os IEC(s) possuem uma dimensão extrafiscal para além da mera geração de receitas fiscais, no sentido de influenciar o comportamento dos contribuintes – o que os torna, portanto,

⁷⁸ Idem.

⁷⁹ TEIXEIRA, Glória ; SANTANA, Rômulo - Justiça fiscal no século XXI. (2023) 225-236. [Consult. 18 Maio 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://doi.org/10.21747/978-989-9082-88-5/ovea16>>, p. 227.

⁸⁰ CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA - **que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da electricidade** [Em linha]. Diretiva n.º 2003/96/CE de 27 Out. 2003. [Consult. 3 Mar. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0096&from=BG>>.

⁸¹ CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA - **relativa à estrutura e taxas dos impostos especiais sobre o consumo de tabacos manufacturados (codificação)** [Em linha]. Diretiva n.º 2011/64/UE de 21 Jun. 2011. [Consult. 3 Mar. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:32011L0064>>.

⁸² CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA - **relativa à harmonização da estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas**. [Em linha]. Diretiva n.º 92/83/CEE de 19 Out. 1992. [Consult. 3 Mar. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex:31992L0083>>.

instrumento eficazes de consecução de objetivos de ordem política e bastante flexíveis em relação às circunstâncias econômicas e sociais⁸³.

Os produtos referidos no Código dos Impostos Especiais de Consumo – CIEC se sujeitam ao imposto a partir de sua produção ou importação em território nacional ou no de outros Estados-Membros, quando expedidos para território português, exceto nos casos de isenção previstos na Diretiva e no próprio CIEC. As taxas, por seu turno, podem ser *ad valorem* ou específicas. Por fim, destaca-se a importância das obrigações acessórias em relação ao IEC, para o efetivo controlo das operações e no combate à fraude e aos abusos fiscais.

Em sede de IVA, atenção deve ser dada ao facto de que o princípio da neutralidade aparece enunciado no preâmbulo da própria Diretiva do IVA (2006/112/CE) que, ao rejeitar o modelo de impostos em cascata, busca garantir que as opções dos contribuintes não estejam baseadas em aspetos fiscais e, dessa forma, afastar o risco de desigualdade de tratamento e situações de dupla ou nenhuma tributação.

O modelo de um Imposto sobre o Valor Acrescentado é a forma mais perfeita de um imposto sobre transação, em detrimento dos impostos de tipo cumulativo⁸⁴. No âmbito da União Europeia, a Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28/11/2006 estabelece o regime comunitário do IVA, cujos objetivos são clareza e racionalidade. Sua aplicação nos Estados-membros deve ser feita com vistas à concretização dos princípios e liberdades fundamentais da UE, em especial a livre circulação de pessoas, capitais e bens.

Embora se trate de um imposto comunitário, cujo regramento estrutural obedece às normas da UE, as taxas e hipóteses de isenção não estão integralmente harmonizadas – o que pode causar distorções de concorrência no âmbito do mercado comum.

O princípio do sistema comum do IVA é a proporcionalidade, isto é, a incidência de um imposto sobre o consumo, aplicado aos bens e serviços, proporcional ao preço, independentemente do número de operações envolvidas no processo de produção e distribuição. O sujeito passivo do imposto é qualquer pessoa que exerça de modo independente e em qualquer lugar uma atividade econômica, seja qual seu fim ou resultado. A incidência económica é sobre o consumidor final.

⁸³ A política ambiental tem destacado papel em relação aos IEC(s). Após a ratificação do Protocolo de Quioto, a União Europeia tem se comprometido a uma política ambiental que leve em consideração a tributação dos produtos energéticos e de eletricidade (Ver Diretiva 2003/96/CE de 27/10/13, que estabeleceu níveis mínimos de tributação para energia elétrica, gás natural e carvão a partir de 1 de janeiro de 2004, com período de transição até 2010). Em Portugal, essa preocupação se traduziu na introdução de medidas fiscais de impacto ambiental, como a isenção para biocombustíveis prevista no art. 90º do CIEC.

⁸⁴ TEIXEIRA, Glória - **Manual de direito fiscal**. 6.ª ed. Coimbra : Almedina, 2021.

Com relação ao papel dos impostos sobre o consumo sobre a redução de desigualdades, não se ignora que nem todos os impostos servem os mesmos fins, nem têm a mesma capacidade de corrigir as desigualdades no rendimento e na riqueza pessoais. Os impostos sobre o consumo (os chamados “impostos indiretos”), em particular o IVA, são impostos regressivos que tendem a pesar mais sobre agregados familiares com menores rendimentos⁸⁵. Já os impostos sobre o rendimento (impostos diretos), costumam ser os mais progressivos, sendo mais eficazes na redução das desigualdades e na distribuição do rendimento bruto.

O IVA é, conforme já dissemos, um imposto regressivo quando analisado em função do rendimento, tal como afirmam Braz e Cunha quando, calculando a taxa média do imposto (efetiva), verificaram que esta decresce consoante se percorre os decis de rendimento do mais baixo para o mais alto. Isto significa que, quanto maior for o rendimento, menor é a percentagem deste que é utilizada para suportar o IVA resultante do consumo de bens e serviços, o que pode ser explicado por uma propensão média a consumir decrescente com o aumento do rendimento disponível⁸⁶.

Ainda, como demonstrado no estudo mencionado, o sistema de IVA vigente em Portugal não é um instrumento eficaz para complementar a política redistributiva, que é focada nos impostos sobre o rendimento e pelas transferências sociais. Embora o estudo tenha sido publicado em 2009, pode-se concluir que se mantém atual, primeiramente por repetir resultados de estudos anteriores⁸⁷ e, em segundo lugar, devido ao facto de que o regime de IVA sofreu poucas alterações neste período. A regressividade do IVA e sua ineficácia em reduzir desigualdades sociais podem ser explicadas pelo facto de que aqueles indivíduos com menores rendimentos consomem uma maior proporção do seu rendimento disponível do que as famílias com mais recursos, que conseguem destinar parte dos seus rendimentos para poupança ou investimento.

⁸⁵ JOUMARD, Isabelle ; BLOCH, Debbie ; PISU, Mauro - Tackling income inequality. **OECD Journal: Economic Studies** [Em linha]. ISSN 1995-2848. 2012:1 (Jan. 2013) 37-70. [Consult. 21 Jan. 2024]. Disponível em WWW: <URL:https://doi.org/10.1787/eco_studies-2012-5k95xd61651t>.

⁸⁶ BRAZ, Cláudia ; CORREIA DA CUNHA, Jorge - Os efeitos redistributivos do IVA em Portugal. **Boletim Económico. Banco de Portugal** [Em linha]. (2009) 79-94. [Consult. 22 Jul. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://www.bportugal.pt/paper/os-efeitos-redistributivos-do-iva-em-portugal>>.

⁸⁷ No estudo de Albuquerque e Neves (1994) os autores utilizaram os dados do Inquérito aos Orçamentos Familiares de 1990 e o estudo era mais abrangente uma vez que focava outros impostos indiretos como o Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e o Imposto sobre o Tabaco. Estes autores concluíram que o IVA era claramente progressivo em relação à despesa e ao rendimento disponível, neste último caso quando se excluía o primeiro quartil da distribuição do rendimento disponível. No caso de Rodrigues et al. (2002), os autores utilizaram o Inquérito aos Orçamentos Familiares de 2000 e centraram-se apenas no IVA. Nas suas principais conclusões confirmaram a perspetiva de Albuquerque e Neves (1994) relativamente ao facto de o IVA ser um imposto progressivo quando se considera a carga fiscal em relação à despesa. No entanto, em relação ao rendimento, passam a classificar o imposto como regressivo.

Catarino e Teixeira⁸⁸ apontam na mesma direção dos resultados mencionados, por meio de um estudo sobre o regime de regressividade na tributação geral sobre o consumo em que concluíram que um imposto de taxa única é mais oneroso para os contribuintes com rendimentos inferiores, na medida em que este representa um aumento do imposto sobre os bens de primeira necessidade (atualmente tributados a taxa reduzida). Isto porque a capacidade de poupança é inferior nos contribuintes com menores rendimentos e, por isso, a maior parte do seu rendimento é tributada com o imposto sobre o consumo. Neste sentido, Gassen, D'araújo e Paulino⁸⁹ são claros ao afirmar que a tributação do consumo carece de mecanismos compensatórios que beneficiem os contribuintes com menor função do rendimento.

2.4. A tributação sobre o património e a redução de desigualdades sociais

No sistema fiscal português os impostos sobre o património remontam ao século XIV, e incidem sobre a manifestação de riqueza exteriorizada pela propriedade, pelo uso e fruição de determinados bens imóveis e móveis e pelos atos de aquisição, onerosa ou gratuita, daqueles mesmos bens. Ficam excluídas do conceito tributário de património os bens ou as relações jurídicas sem valor pecuniário.

A tributação do património – como afirma a Constituição portuguesa, em seu artigo 104º – "deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos", cuja efetivação é função do próprio Estado, conforme prescrito em seu artigo 9º.

Os impostos sobre o património podem ser entendidos como estáticos, quando relativos à posse ou à titularidade, ou dinâmicos, quando relativos à transmissão, e incidem tanto sobre pessoas singulares quanto sobre pessoas coletivas. São previstos no ordenamento português os seguintes impostos sobre património:

- Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT): incide sobre transmissões onerosas do direito de propriedade, total ou parcial, sobre bens imóveis situados em território português.

⁸⁸ CATARINO, João Ricardo ; TEIXEIRA, Maria Adosinda - Resiliência da progressividade, da capacidade contributiva e da redistribuição de renda na tributação das pessoas físicas em época de crise – um estudo objetivado na crise financeira portuguesa. **Revista Direito GV** [Em linha]. ISSN 1808-2432. 12:3 (Dez. 2016) 718-747. [Consult. 23 Jul. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://doi.org/10.1590/2317-6172201630>>.

⁸⁹ GASSEN, Valcir ; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales ; PAULINO, Sandra - Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Seqüência: Estudos Jurídicos e Políticos** [Em linha]. ISSN 2177-7055. 34:66 (Jul. 2013). [Consult. 23 Jul. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://doi.org/10.5007/2177-7055.2013v34n66p213>>.

- Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI): incide sobre o património bruto do contribuinte.
- Derrama: adicional de até 1,5% do lucro tributável de pessoas coletivas que exerçam a título principal uma atividade empresarial e de estabelecimentos estáveis de não residentes.
- Imposto sobre veículos (ISV): incide sobre a titularidade de veículos de tipos previstos em lei.

O IMT, constituindo embora um imposto indireto, possui taxas progressivas e serve à prossecução de uma política redistributiva a cargo da administração central, ao passo que o IMI possui taxas proporcionais, constituindo embora um imposto direto sobre o património⁹⁰. Além destes, ressalta-se que, em caso de transmissões gratuitas de bens móveis e imóveis, incide o IRS, quando o sujeito passivo for pessoa singular, e o IRC, quando pessoa coletiva.

Com relação à tributação sobre doação e herança, desde 2004, com a revogação do Imposto sobre as Sucessões e Doações, transmissões gratuitas de móveis e imóveis são tributadas pelo Imposto do Selo. Em geral, este imposto equivale a 10% do valor da herança ou da doação, mas nos casos em que os beneficiários ou herdeiros sejam descendentes, ascendentes, cônjuge ou companheiro, há isenção desta tributação.

No que se refere à redução das desigualdades sociais, a par da tributação do rendimento, a tributação do património historicamente se apresentou como a que melhor se presta à personalização e à redistribuição de riqueza, impondo-se por isso um consenso amplo quanto à sua legitimidade e conveniência e a manutenção dos impostos sobre o património durante todo o século XX, mesmo que o património perdesse relevância como sinal de riqueza e a receita oriunda desses tributos, se tornasse cada vez mais insignificante⁹¹.

Atualmente, a doutrina debate como a melhor forma de aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos sobre o património e se, na verdade, há compatibilidade entre eles. Uma das motivações da origem histórica da tributação sobre o património era a impossibilidade de tributação do rendimento que lhe deu origem, primeiro do património fundiário constituído pela terra e pela habitação, e depois do património mobiliário, representado por manifestações

⁹⁰ VASQUES, Sérgio - O sistema de tributação local e a derrama. **Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal** [Em linha]. ISSN 0874-7326. 38 (Abr. 2009). [Consult. 14 Abr. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://www.isg.pt/revista-fiscalidade-no-38/>>.

⁹¹ VASQUES, Sérgio - Capacidade contributiva, rendimento e patrimônio. **Revista Fórum de Direito Tributário** [Em linha]. 2:11 (2004) 23-61. [Consult. 14 Abr. 2024]. Disponível em WWW: <URL:https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/02/23_2_svasques_cpacidadecontributiva_f23.pdf>.

de fortuna. Assim, até os séculos XVII e XVIII, o património era indicador útil da capacidade de pagar o imposto, já que a riqueza de um cidadão podia medir-se então pelo que ele possuía. Conforme a economia fundiária foi abandonada em prol de economias assentes no comércio e na indústria, o sistema fiscal deslocou-se do património para o rendimento. Em Portugal, inclusive, verifica-se esse exemplo com a décima militar, que surge como um imposto geral sobre os rendimentos - num sentido mais amplo do que o IRS, pois havia nela uma cláusula geral de incidência, dirigida a todos os rendimentos (§1, tít.II) – e que também previa a tributação do património como matriz, “servindo a tributação das fazendas e moradias de modelo à tributação dos juros, mantenças e ordenados”⁹².

Com o desenvolvimento dos Estados modernos e sua capacidade de controlar o rendimento de seus cidadãos de modo eficaz por meio da administração pública, os conceitos de património e rendimento passaram a ser mais bem delimitados, e o moderno imposto sobre os rendimentos pessoais, expressão da capacidade contributiva, passa ser conceituado juridicamente com maior rigor metodológico.

Como, com isso, desaparece a justificação da tributação sobre o património como forma de atingir os rendimentos que escapavam da aferição do Estado, passou-se a justificar a existência dos impostos sobre o património com base em três novas razões: a teoria do fundo de reserva, a noção de uma capacidade contributiva especial e o argumento da progressividade.

Pela teoria do fundo de reserva, parte-se do pressuposto de que eventuais rendimentos gerados pelo património garantem ao seu titular segurança econômica superior à que resulta dos rendimentos do trabalho, já que o trabalhador, seja ele dependente ou independente, fica desamparado em casos de doença, invalidez, épocas economicamente difíceis ou no termo da sua vida economicamente ativa, de forma que, portanto, a tributação do património constitui uma forma indireta de *sobretributar* tais rendimentos. Além da questão da segurança gerada, Piketty⁹³ identificou um outro fator que parece justificar a tributação do património: se tratando de desigualdade de rendimento, a desigualdade do capital é sempre maior que a do trabalho, pois a distribuição da propriedade do capital e de seus rendimentos é sistematicamente mais concentrada do que a distribuição dos rendimentos gerados pelo trabalho.

⁹² VASQUES, Sérgio - O sistema de tributação local e a derrama. **Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal** [Em linha]. ISSN 0874-7326. 38 (Abr. 2009). [Consult. 14 Abr. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://www.isg.pt/revista-fiscalidade-no-38/>>, p. 17.

⁹³ PIKETTY, Thomas - **O capital no século XXI**. Trad. de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro : Intrínseca, 2014

Além disso, considera-se que o património proporciona ao seu titular uma capacidade contributiva especial, de forma que a tributação por estes impostos não teria por objetivo a dupla tributação de rendimentos que já lhe estão sujeitos, mas de atingir manifestações de capacidade contributiva que na verdade lhe escapam⁹⁴.

Por fim, o terceiro argumento pela manutenção dos impostos sobre o património defende que eles permitem transferir recursos em benefício das classes menos favorecidas, instituindo uma "progressividade qualitativa" complementar à progressividade já prevista nos impostos sobre os rendimentos pessoais.

Como críticas às noções justificadoras da tributação sobre o património, destaca-se o facto de que atualmente os rendimentos do património igualmente estão sob riscos, como a perda do capital investido em bolsa ou a inflação que corrompe o valor do património imobiliário, ao passo que a proteção do trabalhador se tornou preocupação constante dos Estados modernos. O próprio legislador português faz essa ressalva no Preambulo do CIRS, ponto nº 8 – embora mantenha a discriminação consagrada na Constituição portuguesa de beneficiar os rendimentos do trabalho – quando afirma que:

A ideia de que rendimentos do trabalho deverão ser tributados menos pesadamente do que os provenientes do capital está na base da hierarquização das taxas aplicáveis aos diferentes impostos em sistemas cedulares.

O tradicional argumento em favor da discriminação qualitativa é o da necessidade de o trabalhador constituir um fundo de reserva a partir do seu rendimento corrente, por forma a prolongar, para além da sua vida activa, a duração do rendimento do trabalho.

O argumento perde força à medida que se instituem esquemas compreensivos de segurança social, já que os rendimentos do trabalho se tomam assim, até certo ponto, fundados; por outro lado, o avolumar da instabilidade e da incerteza das aplicações financeiras instila um factor de precariedade nos correspondentes rendimentos. Esbatem-se, pois, as diferenças entre rendimentos fundados e não fundados.

E não se julgam geralmente atendíveis, no plano analítico, para fundamentar a discriminação qualitativa, outras considerações, como sejam o contraste entre o

⁹⁴ VASQUES, Sérgio - O sistema de tributação local e a derrama. **Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal** [Em linha]. ISSN 0874-7326. 38 (Abr. 2009). [Consult. 14 Abr. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://www.isg.pt/revista-fiscalidade-no-38/>>.

esforço de ganhar a vida inerente ao trabalho e a ‘passividade’ na obtenção dos rendimentos do capital, a perduração das reservas de valor que estão na base dos rendimentos fundados e a própria circunstância de os rendimentos do capital tenderem a concentrar-se nas camadas superiores da pirâmide dos rendimentos. Apesar de todas estas dúvidas, crê-se, todavia, que não deve renunciar-se ao propósito, que, tudo indica, a Constituição consagra, de introduzir uma discriminação em proveito dos rendimentos do trabalho. Para isso, porém, não se toma necessário adoptar escalas específicas de taxas, em perspectiva cedular. A discriminação qualitativa é praticável no quadro de um sistema global por via da outorga de uma dedução especial, constituindo, aliás, uma forma sucedânea de um imposto sobre a riqueza (o qual visaria directa a capacidade contributiva incorporada na riqueza), que, em muitos casos, não é politicamente realizável nem susceptível de ser aplicado com um mínimo de eficácia.”

De todo modo, parece-nos que, assim como defende Vasques⁹⁵, o património, enquanto ativo económico, deve concorrer para o pagamento do imposto, já que, à luz do princípio da capacidade contributiva, o ônus fiscal deve ser repartido na medida da força económica dos contribuintes – e um indivíduo que, além do rendimento, possua também património próprio, dispõe de uma capacidade acrescida em relação àqueles que possuem apenas rendimentos para contribuir.

Por fim, lembra-se que em Portugal, seguindo a tendência de outros membros da União Europeia e da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), não há previsão de um “*wealth tax*”, ou imposto sobre grandes fortunas. Os maiores argumentos contra a criação de um imposto nestes termos estão em seu efeito confiscatório e possibilidade de fuga de capitais e/ou aumento de evasão fiscal e planeamento fiscais abusivos.

2.5. Uma análise crítica

De início, com relação à tributação dos rendimentos das pessoas singulares, é importante mencionar que, com a implementação do Programa de Ajustamento em Portugal em 2011, como consequência da crise económica e financeira, foram tomadas medidas como

⁹⁵ VASQUES, Sérgio - Capacidade contributiva, rendimento e património. **Revista Fórum de Direito Tributário** [Em linha]. 2:11 (2004) 23-61. [Consult. 14 Abr. 2024]. Disponível em WWW: <URL:https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/02/23_2_svasques_cpacidadecontributiva_f23.pdf>.

congelamento do salário-mínimo e cortes dos salários públicos e pensões que, somados ao aumento do desemprego e a redução dos níveis de atividade econômica, levaram a uma severa redução nos rendimentos familiares. Ao mesmo tempo, houve uma redução na eficácia dos benefícios sociais destinados a famílias de rendas mais baixas (como o Rendimento Social de Inserção e o benefício infantil)⁹⁶.

As alterações legislativas atingiram também o IRS, especialmente em 2013. O número de faixas de tributação caiu de 8 para 5 e as taxas marginais aumentaram significativamente. Uma “sobretaxa extraordinária de rendimentos” e sobretaxa média especial de 3,5% sobre rendimentos tributáveis líquidos do valor anual do salário-mínimo nacional foram aplicados em 2011 e novamente em 2013-15. Em 2011 e 2015 foi aplicada uma “contribuição extraordinária de solidariedade” às pensões mais altas.

Essas mudanças, introduzidas como resposta à crise econômica de 2008, traduziram-se num significativo aumento da carga fiscal em Portugal, com o seu peso a aumentar de 30% do PIB em 2009 para 34,4% em 2014, enquanto a receita dos impostos diretos subia cerca de 25%. Por outro lado, as alterações no IRS parecem ter reforçado o carácter progressivo do imposto direto e exercido um efeito equalizador acrescido na distribuição dos rendimentos⁹⁷.

Depois de 2014, as políticas de austeridade começaram a ser revertidas e, com a recuperação econômica, contribuiu parcialmente para a recuperação dos níveis de rendimentos familiares pré-crise. No entanto, as alterações mais estruturais do sistema fiscal mantiveram-se virtualmente inalteradas até 2017 – as medidas extraordinárias foram progressivamente retiradas e a maioria retirada em definitiva apenas em 2018-2019. O número de faixas tributáveis aumentou para 7 em 2018.

⁹⁶ As medidas acordadas por meio do Memorando da Troika, em 2011, incluíram:

- Definição de limites máximos para as deduções fiscais, de acordo com os escalões de rendimento, com limites menores a aplicar aos rendimentos mais elevados e com um limite de zero para os escalões de rendimento mais elevados;

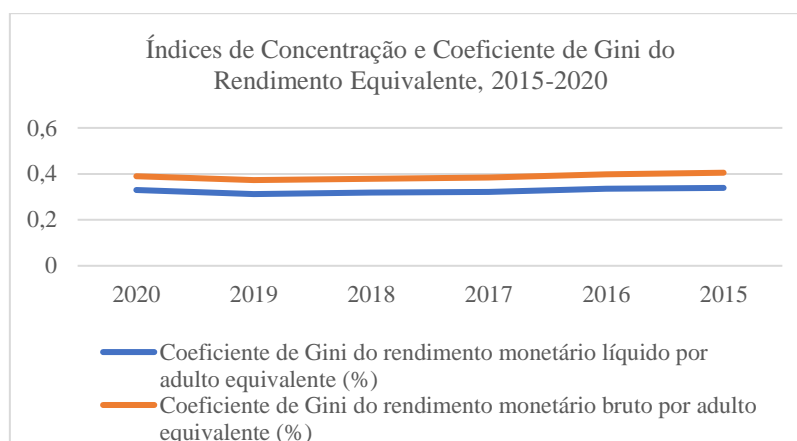
- Aplicação de limites máximos a cada categoria de dedução fiscal: introdução de um limite máximo para as despesas de saúde; eliminação da possibilidade de dedução dos encargos com a amortização de dívidas contraídas com aquisição de imóveis para habitação e eliminação faseada da possibilidade de dedução de encargos com rendas e juros de dívidas com aquisição de imóveis para habitação própria e permanente; eliminação da possibilidade de dedução dos encargos com juros para novos créditos à habitação; e redução dos encargos dedutíveis para efeitos fiscais e revisão da tributação de rendimentos em espécie;

- Englobamento de rendimentos, incluindo prestações sociais para efeitos de tributação em sede de IRS e convergência de deduções em sede de IRS aplicadas a pensões e a rendas de trabalho dependente, com o objetivo de obter uma receita de, pelo menos, 150 milhões de euros em 2012 (MEMORANDO..., 2011, p. 4).

⁹⁷ FARINHA RODRIGUES, Carlos ; FIGUEIRAS, Rita ; JUNQUEIRA, Vítor - **Desigualdade do rendimento e pobreza em Portugal** [Em linha]. Lisboa : Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2016. 176 p. [Consult. 1 Maio 2023]. Disponível em WWW: <URL:<https://www.ffms.pt/sites/default/files/2022-08/desigualdade-do-rendimento-e-pobreza-em-portugal.pdf>>. ISBN 978-989-8863-46-1.

Assim, é possível afirmar, com relação ao IRS, que o período pós-2018 tem se mostrado mais afeito ao objetivo do próprio imposto de redução das desigualdades sociais. O gráfico abaixo ilustra a capacidade que o IRS tem de reduzir a desigualdade de rendimento:

Gráfico 1 – Índices de Concentração e Coeficiente de Gini do Rendimento Equivalente, 2015-2020



Elaborado pela autora com base nos dados do INE

A eficácia redistributiva de um instrumento é dada pela diferença entre o nível de desigualdade antes e depois de sua introdução. A eficácia avalia se um instrumento reduz ou não de facto a desigualdade⁹⁸. Sendo assim, percebe-se da análise do gráfico acima uma diferença notória na passagem do rendimento bruto para o disponível, o que evidencia o impacto equalizador dos impostos diretos - principalmente depois das alterações introduzidas no IRS em 2013⁹⁹.

Os artigos 103º e 104º da Constituição portuguesa vinculam expressamente o legislador ordinário a um sistema de tributação progressiva. Embora isso não signifique que todas as espécies de tributo devam conter elementos de progressividade, é necessário que, sob pena de desrespeito ao preceito constitucional, o sistema fiscal como um todo persiga os objetivos de repartição justa dos rendimentos e da riqueza. Os impostos sobre os rendimentos e sobre o património foram as figuras eleitas pelo constituinte português como os mais adequados para tal.

⁹⁸ *idem*.

⁹⁹ Segundo a conceituação do Instituto Nacional de Estatísticas, o coeficiente de Gini é um indicador de desigualdade na distribuição do rendimento que visa sintetizar num único valor a assimetria dessa distribuição. Assume valores entre 0, que representa a situação de igualdade, ou seja, quando todos os indivíduos têm igual rendimento, e 100, que representa a situação em que todo o rendimento se concentra num único indivíduo. As variáveis para seu cálculo são o Rendimento Monetário Líquido, que é o rendimento monetário obtido pelos agregados e por cada um dos seus membros, proveniente do trabalho, de outros rendimentos privados, das pensões e outras transferências sociais, após dedução dos impostos devidos e das contribuições para a segurança social, e o Rendimento Bruto, que é o rendimento recebido antes da dedução do imposto sobre o rendimento, dos impostos regulares sobre o património, das contribuições obrigatórias dos empregados para regimes de Segurança Social e das contribuições dos empregadores para a Segurança Social.

Embora, como demonstrado, o IRS hoje atue como um “complemente redistributivo” num sistema fiscal dominado pela tributação do consumo, socialmente neutro, senão mesmo regressivo¹⁰⁰, a progressividade de um imposto não depende somente de suas taxas nominais, mas sim de suas taxas efetivas.

Dessa forma, a progressividade na fixação de uma taxa marginal de IRS é afetada pela existência de deduções e benefícios que, efetivamente, reduzem o imposto e a taxa a suportar. Assim, sobre as deduções, algumas críticas são possíveis em vista de sua adequabilidade quanto ao objetivo de redução das desigualdades sociais: no caso de seguros e planos de pensões, em geral os contribuintes que fazem jus a essas deduções já pertencem às camadas sociais com mais rendimentos, de forma que há um afastamento do princípio da equidade¹⁰¹. Da mesma forma, certas deduções pensadas como fomento para os contribuintes do IRS acabam beneficiando outros sujeitos – que, de acordo com o princípio da capacidade contributiva, podem não fazer jus a tais benefícios. É exemplo dessa hipótese a dedutibilidade de juros relacionados com a compra de imóveis para habitação, que se transforma em benefício para as entidades financeiras que concedem os empréstimos, e não necessariamente aos contribuintes adquirentes do bem imóvel.

Os benefícios fiscais em geral, por sua vez, são instrumentos políticos, cujos objetivos, sejam eles de caráter económico ou social, justificam sua excecionalidade. Caso assim não seja, isto é, na hipótese de haver outros fundamentos para sua existência, estaríamos diante de uma violação do princípio da igualdade.

O afastamento temporário do princípio da igualdade em vista do interesse público está presente na conceituação de benefícios fiscais do Estatuto dos Benefícios Fiscais, que os classifica como *“medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.”*

Argumenta-se, no entanto, que abundam no sistema fiscal português benefícios fiscais que se prolongam no tempo e cujo objetivo económico-social perseguido não se justifica a ponto de sacrificar a igualdade entre os contribuintes. O quadro abaixo, elaborado com base nos dados do INE demonstra a evolução dos benefícios fiscais em Portugal de 2015 a 2022:

Quadro 1 - Evolução dos benefícios fiscais em Portugal

Evolution of tax benefits in Portugal	
---------------------------------------	--

¹⁰⁰ VASQUES - Manual de direito fiscal. Coimbra : Almedina, 2011, p. 197.

¹⁰¹ TEIXEIRA, Glória - **Manual de direito fiscal**. 6.ª ed. Coimbra : Almedina, 2021, p. 78.

	Valor (em milhões de euros)	% em relação às receitas fiscais		Valor (em milhões de euros)	% em relação às receitas fiscais
2015	10.724,20	26,7%	2019	14.866,30	29,4%
2016	10.943,70	26,6%	2020	13.929,30	26,7%
2017	12.989,80	30,3%	2021	13.846,50	26,4%
2018	13.117,30	29,2%	2022	17.386,50	29,6%
Cálculos da autora com base nos dados do DGCI e da Autoridade Tributária					

Como se pode concluir da Análise do Quadro 1, acima, o custo dos benefícios fiscais em tem se mantido na casa dos 30%, mas sem tendência de queda clara no período analisado.

Assim, a crítica que se faz é que o princípio da neutralidade não encontra respaldo na legislação fiscal portuguesa, pois o rendimento do contribuinte no país está sujeito a taxas marginais elevadas de imposto e devido à existência de tantas isenções ou benefícios fiscais¹⁰².

Em sede de IVA, a necessidade à preservação do mínimo de existência pode ser feita apenas de modo muito limitado, por meio da desoneração dos bens de consumo elementar, como previsto no artigo 6º da LGT, mas a construção de uma sociedade justa e solidária ainda é o critério que precisa ser observado na lista de desonerações constantes da Lista I do Código do IVA, que acaba por contemplar bens e serviços alheios aquele objetivo, por motivos políticos¹⁰³.

Por fim, outro aspeto relevante à discussão proposta se relaciona com a evasão e as fraudes fiscais. Segundo o último relatório sobre o combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras, de 2022, por exemplo, naquele ano a Inspeção Tributária promoveu correções e regularizações voluntárias ao imposto no valor de 671 milhões de EUR, sendo que o IVA continua a representar a maioria das correções e regularizações voluntárias identificadas pela Inspeção Tributária, ao nível do imposto em falta.

Esses dados parecem corroborar a visão de autores que alegam que em Portugal, exceto nos casos de retenção na fonte, há a ocorrência de elevada evasão e fraude fiscal. As causas podem ser identificadas nas taxas de tributação muito altas, as penalidades pouco gravosas e, ainda, nas fracas possibilidades técnicas e humanas de fiscalização¹⁰⁴.

¹⁰² TEIXEIRA, Glória - **Manual de direito fiscal**. 6.ª ed. Coimbra : Almedina, 2021, p. 60.

¹⁰³ VASQUES - **Manual de direito fiscal**. Coimbra : Almedina, 2011, p. 274.

¹⁰⁴ BAIRRADA, Cristela ; MARTINS, António - Uma nota sobre a justiça fiscal em Portugal. **Economia Global e Gestão** [Em linha]. 13:3 (2008) 39-69. [Consult. 22 Jul. 2024]. Disponível em WWW: <URL:https://www.researchgate.net/publication/262622606_Uma_notasobre_a_justica_fiscal_em_Portugal>, p. 56.

2.5.1. Perspetivas

O combate ao planeamento fiscal abusivo e às fraudes e a adequação dos conceitos fiscais ao contexto da globalização tem sido aspetos há muito discutidos por órgãos supranacionais como a União Europeia e a OCDE¹⁰⁵. A Diretiva (UE) 2022/2523, por exemplo, prevê a tributação mínima de 15% sobre os lucros de grupos de empresas multinacionais e aos grandes grupos nacionais da UE (empresa-mãe ou filial) que tenham receitas financeiras combinadas superiores a 750 milhões de euros por ano. Dessa forma, há um desincentivo para que haja a transferência de lucros para os paraísos fiscais, ou seja, jurisdições com uma tributação nula ou muito baixa. A operacionalização da Diretiva se dá por meio das Regras GloBE (*Global Anti-Base Erosion Proposal*), que se dividem em Regra de Inclusão de Rendimentos (*Income Inclusion Rule* ou IIR), segundo a qual a entidade-mãe localizada num Estado-membro fica sujeita a pagamento de imposto complementar em relação a entidades do grupo que se localizem em jurisdições de baixa tributação, e a Regra dos Lucros Insuficientemente Tributados (*Undertaxed Profit Rule* ou UTPR), aplicável à situações em que a entidade-mãe se localize fora da União Europeia e suas filiais, situadas em jurisdições de baixa tributação, poderão ser cobradas do imposto complementar por qualquer Estado-Membro. O período de transposição da diretiva pelos Estados-membros é até 31/12/2023, aplicando-se a regra IIR a partir de 2024 e a regra UTPR, a partir de 2025.

Com relação à tributação de pessoas singulares, a Lei do Orçamento do Estado português para 2024 revogou o regime fiscal dos RNH, introduzido em 2009 no ordenamento jurídico pelo DL n.º 249/2009 de 23 de setembro, e que continua vigente apenas para aqueles que já se beneficiavam do regime em 31/12/2023¹⁰⁶. Esse regime, que apresenta algumas vantagens fiscais, era alvo de críticas por se caracterizar como um privilégio fiscal¹⁰⁷ e por violar o Artigo 13º da Constituição portuguesa, ao criar uma discriminação entre indivíduos residentes em função de seu território de origem, sem que tal privilégio se justifique com base em justiça material ou de solidariedade social.

¹⁰⁵ TEIXEIRA, Glória ; SANTANA, Rômulo - Justiça fiscal no século XXI. (2023) 225-236. [Consult. 18 Maio 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://doi.org/10.21747/978-989-9082-88-5/oveal6>>, p. 229.

¹⁰⁶ Como disposição transitória, novos residentes fiscais a partir de 1º de janeiro podem ainda optar pelo RNH até 31 de dezembro de 2024, desde que cumpridos alguns requisitos previstos na legislação. Aqueles que já se beneficiavam do regime em 31/12/2023 continuarão a usufruir dele até esgotados os 10 anos de utilização do RNH previstos em lei.

¹⁰⁷ CARLOS, Américo Brás - Contra o regime dos residentes não habituais. **Expresso** [Em linha]. (13 Dez. 2014). [Consult. 14 Abr. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<http://www.pt.cision.com/cp2013/ClippingDetails.aspx?id=58297eb5-ad4e-40bc8b8a-4c3822d19d61&analises=1>>.

CAPÍTULO 3 - INSTRUMENTOS FISCAIS NO BRASIL E A DESIGUALDADE SOCIAL

3.1. Princípios

No Brasil, a partir da redemocratização e a promulgação Constituição de 1988 (CF), houve a constitucionalização de diversos direitos, princípios e objetivos fundamentais, posicionando o país, ao menos no plano institucional, como um *Welfare State*¹⁰⁸. O direito tributário, igualmente, foi alvo de intensa constitucionalização¹⁰⁹. No sistema brasileiro, os princípios e hipóteses de incidência dos tributos são estabelecidos na Constituição Federal, e o Código Tributário Nacional, lei infraconstitucional, institui as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

O preâmbulo da Constituição brasileira já indica a intenção de instituir um “Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional”.

Em seu artigo 3º, a Constituição elenca os objetivos da República Federativa do Brasil, dentre eles, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária e a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais.

Por fim, o artigo 5º, ao tratar dos direitos e deveres individuais e coletivos, garante aos cidadãos a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade. Assim, e considerando o próprio papel do Estado como garantidor da igualdade, tanto material como

¹⁰⁸ MARANO, Nahiana De Souza - Tributação e desigualdade social: uma análise da influência do sistema tributário nacional sobre a desigualdade interseccional de gênero e raça. **Revista de Direito Tributário e Financeiro** [Em linha]. ISSN 2526-0138. 9:2 (Fev. 2024). [Consult. 24 Jul. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://doi.org/10.26668/indexlawjournals/2526-0138/2023.v9i2.10136>>, p. 48.

¹⁰⁹ Sacha Calmon, ao tratar da situação única da constitucionalização do direito tributário no Brasil, assim descreveu o fenômeno: “Os países europeus de tradição jurídica romano-germânica, a que pertencemos pela filiação lusa, trazem em suas Constituições alguns princípios tributários, sempre poucos. Os que são Estados Federais colocam nas Cartas Políticas outros tantos princípios relativos à repartição das competências, inclusive tributárias. A Inglaterra, matriz do Common Law, em seus documentos históricos, os quais em conjunto formam a Constituição inglesa, igualmente, mas de maneira esparsa, agasalha alguns princípios sobre o exercício do poder de tributar. Os EUA, que nos inspiraram a República, o Presidencialismo, o sistema difuso de controle de constitucionalidade e a Federação (certo que imprimimos à Federação a nossa feição centralizante), tampouco são um país que se demora em cuidados justributários no corpo da Constituição. O Brasil, ao contrário, inundou a Constituição com princípios e regras atinentes ao Direito Tributário. Somos, indubitavelmente, o país cuja Constituição é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação.” (COELHO, Sacha Calmon Navarro - **Curso de direito tributário brasileiro**. 17.^a ed. Rio de Janeiro : Grupo Gen-Editora Forense, 2020, p. 88).

formal, dentre os princípios fiscais previstos pela Constituição brasileira de 1988 destaca-se como princípio fundamental do sistema tributário a capacidade contributiva. Este princípio é previsto expressamente no texto constitucional:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos¹¹⁰:

[...]

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Conforme preconiza Aliomar Baleeiro sobre a capacidade tributária, trata-se da “idoneidade econômica para suportar o tributo sem sacrificar a existência digna do cidadão”¹¹¹.

No sistema tributário brasileiro, é a partir da capacidade contributiva que se formam também os princípios da igualdade na tributação e do não confisco. Conexos à capacidade contributiva apresentam-se ainda os princípios da pessoalidade, da generalidade, da progressividade, da seletividade e da universalidade.

Com relação ao princípio da seletividade, sua estreita relação com a capacidade contributiva pode ser encontrada no facto de que, por esse princípio, devem ser adotadas taxas diferenciadas em relação à essencialidade do produto tributado. Dessa forma, o que se tem é um corolário que orienta que itens que sejam entendidos como essenciais para uma existência digna sejam gravados menos onerosamente pelos tributos.

¹¹⁰ No Brasil, de acordo com o texto constitucional, a competência tributária (poder de instituir e cobrar tributos) é compartilhada pelos três entes políticos: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. A divisão de impostos é complexa: a União pode instituir impostos sobre: importação de produtos estrangeiros (II); exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE); renda e proventos de qualquer natureza (IR); produtos industrializados (IPI); operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF); propriedade territorial rural (ITR); e grandes fortunas (IGF). A Constituição dá a União também a competência (exclusiva) para instituir novos impostos e impostos extraordinários (art. 154, I e II, respectivamente). Os Estados e o Distrito Federal, com base no art. 155, podem estabelecer impostos sobre: transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCD); operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); e propriedade de veículos automotores (IPVA). Os Municípios, por fim, são competentes para instituir impostos sobre: propriedade predial e territorial urbana (IPTU); transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI); e serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar (ISS ou ISSQN). O Distrito Federal acumula a competência tributária estadual e municipal.

¹¹¹ BALEEIRO, Aliomar - **Uma introdução à ciência das finanças**, Ed. lit. Dejalma de Campos. 16.ª ed. Rio de Janeiro : Forense, 2004, p. 339.

Quando se trata da pessoalidade e da progressividade, a capacidade contributiva orienta a tributação no sentido de onerar por meio de taxas mais elevadas as maiores manifestações de capacidade contributiva, levando-se em consideração a subjetividade do contribuinte e o que é necessário para a manutenção de sua vida¹¹². Aqui, percebe-se uma consequência lógica da capacidade contributiva na ideia de progressividade, ao se determinar que, aqueles que auferirem mais rendas tenham de contribuir mais com a coleta de impostos pelo Estado.

Ainda, os princípios da universalidade, que orienta a tributação de todos os rendimentos do contribuinte, independentemente de sua origem, e da generalidade, cujo objetivo é atingir todo e qualquer indivíduo ou entidade que pratique o facto gerador, alinham-se ao conceito de capacidade contributiva ao elegerem o sujeito passivo a quem será direcionada a tributação e quais atos praticados serão considerados para o tributar.

A capacidade contributiva, conforme descrita e prevista na Constituição Federal de 1988, possui duas facetas, uma objetiva e uma subjetiva.

Em sua faceta objetiva, significa que apenas manifestações de força econômica podem constituir hipóteses de incidência de normas fiscais¹¹³. Em sua perspectiva subjetiva, determina que as características pessoais do contribuinte sejam fatores levados em consideração para a formação da base tributável¹¹⁴.

Percebe-se, assim, que a capacidade contributiva é um dos grandes pilares do direito tributário brasileiro, muitas vezes mencionado como orientador da tributação como instrumento de combate às desigualdades sociais. Paulo de Barros assim descreve: “a capacidade contributiva do sujeito passivo sempre foi o padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo.”¹¹⁵.

Por fim, antes de adentrarmos na discussão do próximo capítulo, ressaltamos que existe uma vasta discussão na doutrina brasileira a respeito da natureza dos tributos. A doutrina costuma

¹¹² BALEEIRO, Aliomar - **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Ed. lit. Misabel Abreu Machado Derzi. 6.^a ed. Rio de Janeiro : Forense, 2010., p. 1165.

¹¹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro - O poder impositivo e as técnicas de tributação. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais** [Em linha]. 25:18 (1977) 317-330. [Consult. 1 Jun. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/842>>, p. 324.

¹¹⁴ MOREIRA, André Mendes - Capacidade contributiva. **Enciclopédia Jurídica da PUCSP** [Em linha]. Tomo Direito Tributário:1 (2019). [Consult. 1 Jun. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/264/edicao-1/capacidade-contributiva>>.

¹¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros - **Direito tributário: linguagem e método**. 8.^a ed. São Paulo : Noeses, 2021, p. 331.

repartir a categoria genérica “tributo” em duas (impostos e taxas)¹¹⁶, três¹¹⁷ (impostos, taxas e contribuições de melhoria), quatro¹¹⁸ (imposto, taxa, contribuição e empréstimo compulsório) ou cinco¹¹⁹ espécies (imposto, taxa, contribuição, contribuições especiais e empréstimos compulsórios). Apesar dessa vasta discussão, para fins de análise do sistema fiscal brasileiro e sua capacidade de lidar com a desigualdade social, será tratada apenas a categoria de impostos.

3.2. A tributação sobre o rendimento e a redução de desigualdades sociais

No Brasil, embora tenha havido tentativas de instituir um imposto de renda ao longo do Século XIX, sua criação ocorreu de fato em 1922¹²⁰. Atualmente, a competência para instituição de um imposto sobre os rendimentos, chamado imposto de renda e proventos de qualquer natureza (IR)¹²¹, pertence à União Federal, conforme art. 153, III da Constituição Federal. O mesmo artigo, em seu § 2º, I, determina que tal imposto deve obedecer aos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade. A esta obrigatoriedade soma-se outra, prevista no art. 150, II do Texto Constitucional, que consagra o princípio do tratamento isonômico. Assim, como já mencionado, identifica-se o objetivo do constituinte de tornar o imposto de renda geral (incidência sobre todos os rendimentos), universal (pago por todos), igual (para os iguais) e desigual em dada classe de pessoas, na medida de suas desigualdades, em observância à capacidade contributiva¹²².

Da própria definição de renda e proventos tem-se que o imposto de renda deve ter como facto gerador sempre um acréscimo patrimonial, pois sua cobrança afeta diretamente a própria dignidade do contribuinte, ao lhe retirar recursos que poderiam ser usados para bem próprio;

¹¹⁶ Como autor que defende a chamada teoria bipartite, citamos Geraldo Ataliba (ver ATALIBA, Geraldo - **Hipótese de incidência tributária**. 6.^a ed. São Paulo : Malheiros, 2003).

¹¹⁷ Dentre os autores que defendem a existência de três espécies de tributos, citamos Paulo de Barros Carvalho (ver CARVALHO, Paulo de Barros - **Direito tributário: linguagem e método**. 8.^a ed. São Paulo : Noeses, 2021) e Sacha Calmon Navarro Coêlho (ver COÊLHO, Sacha Calmon Navarro - **Curso de direito tributário brasileiro**. 17.^a ed. Rio de Janeiro : Grupo Gen-Editora Forense, 2020).

¹¹⁸ Destacamos Ricardo Lobo Torres como defensor dessa teoria (TORRES, Ricardo Lobo - **Curso de direito financeiro e tributário**. 17.^a ed. Rio de Janeiro : Renovar, 2010, p. 375).

¹¹⁹ A teoria quintipartite é hoje adotada maioritariamente pela doutrina e pela jurisprudência brasileira. A esse respeito, ver: PAULSEN, Leandro - **Curso de direito tributário completo**. 8.^a ed. São Paulo : Saraiva, 2017.

¹²⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito - **Manual de direito tributário**. 10.^a ed. São Paulo : Atlas, 2018, p. 27.

¹²¹ A renda é o acréscimo patrimonial produto do capital ou do trabalho. Proventos são acréscimos patrimoniais decorrentes de uma atividade que já cessou. Em ambos os casos, o elemento comum e definidor da hipótese de incidência tributária do imposto sobre a renda é o acréscimo patrimonial (PAULSEN, Leandro - **Curso de direito tributário completo**. 8.^a ed. São Paulo : Saraiva, 2017, p. 348).

¹²² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro - **Curso de direito tributário brasileiro**. 17.^a ed. Rio de Janeiro : Grupo Gen-Editora Forense, 2020.

assim, as despesas necessárias à manutenção do contribuinte (ou as despesas necessárias à manutenção da própria fonte produtora, no caso das pessoas coletivas) devem ser dedutíveis da matéria coletável do imposto, sem que isso se caracterize como um benefício concedido a critério do legislador¹²³.

Embora os requisitos da progressividade, da generalidade e da universalidade dos impostos sobre rendimentos sejam de adoção obrigatória no Brasil, o legislador segmenta o imposto de renda, criando tributações distintas para determinadas classes de rendimentos¹²⁴.

O IR caracteriza-se ainda pela extraterritorialidade, podendo alcançar factos tributários ocorridos além do território nacional – desde que respeitados os tratados internacionais para evitar a bitributação assinados pelo Brasil.

O sujeito passivo do imposto é o titular da disponibilidade, que pode ser uma pessoa singular (no Brasil, chamada pessoa física), ou uma pessoa coletiva (ou pessoa jurídica, na aceção adotada pela legislação brasileira).

O IRPF – Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas – possui um limite de isenção e cinco taxas, que aumentam conforme o valor do rendimento tributável. A legislação permite que sejam deduzidas da matéria coletável do imposto importâncias pagas a título de pensão alimentícia, contribuições para a Previdência Social (dos entes públicos ou para entidades privadas), despesas médicas e despesas com instrução. Doações para determinadas entidades de apoios também podem ser utilizadas como dedução.

O IRPJ – Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, por sua vez, incide sobre o valor dos lucros, que pode ser obtido por meio de três formas de apuração diferentes: lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado.

O lucro real é o lucro líquido do exercício, ajustado pelas exclusões, compensações e adições prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. No caso do lucro presumido, trata-se de uma sistemática que pode ser usada por pessoas coletivas que cumpram determinados requisitos (valores máximos de receita e que não estejam em hipóteses de obrigatoriedade de apuração do lucro real) em que o lucro é obtido pela aplicação de um percentual de lucro presumido sobre o facturamento anual. A tributação pelo lucro presumido é sempre opcional, e disponibiliza às

¹²³ COELHO, Sacha Calmon Navarro - **Curso de direito tributário brasileiro**. 17.^a ed. Rio de Janeiro : Grupo Gen-Editora Forense, 2020, p. 276.

¹²⁴ Como exemplos de tributação diferenciada, tem-se a tributação exclusiva na fonte dos rendimentos de aplicações financeiras, que variam conforme o tempo de aplicação, a isenção sobre rendimentos de caderneta de poupança, a tributação separada dos ganhos de capital, e a exclusão da base de cálculo do imposto de renda de lucros e dividendos recebidos por sócios, acionistas ou titulares de empresa individual, conforme PAULSEN, Leandro - **Curso de direito tributário completo**. 8.^a ed. São Paulo : Saraiva, 2017, p. 351.

empresas de menor porte uma opção menos burocratizada de apurar seu imposto. O lucro arbitrado, por fim, é apurado pela própria administração fiscal caso o contribuinte não atenda às exigências legais para cálculo de seu lucro ou não cumpra outra obrigação acessória indispensável à atividade de fiscalização.

3.3. A tributação sobre o consumo e a redução de desigualdades sociais

A tributação brasileira sobre o consumo é composta principalmente por três impostos: o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Além destes, existem ainda os Impostos sobre Importações (II) e Exportações (IE) e o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF).

O IPI é um imposto de competência da União Federal que incide sobre a produção, o desembaraço aduaneiro, a saída do estabelecimento e a arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão, de produtos industrializados.

Assim como o IVA europeu, o IPI atende ao princípio constitucional da não cumulatividade. Além disso, trata-se de um imposto seletivo em função da essencialidade dos produtos, de forma que suas taxas devem ser diferenciadas a depender do grau de essencialidade do bem tributado. Ressalta-se que o princípio da seletividade na tributação sobre o consumo é importante para a justiça fiscal, pois permite a variação da alíquota do imposto conforme a essencialidade do bem tributado, diminuindo a carga tributária sobre os bens de primeira necessidade e aumentando-a sobre bens considerados supérfluos¹²⁵.

Destaca-se, ainda, que o IPI, no Brasil, possui uma função extrafiscal, pois representa uma exceção ao princípio da legalidade em relação às suas taxas, deixando à cargo do poder Executivo, por atos infralegais, alterá-las para que melhor se adequem à sua política econômica, comercial, fiscal ou social.

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e à prestação de serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal (ICMS) é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal. As operações sujeitas ao ICMS são as movimentações, físicas

¹²⁵ GASSEN, Valcir ; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales ; PAULINO, Sandra - Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Seqüência: Estudos Jurídicos e Políticos** [Em linha]. ISSN 2177-7055. 34:66 (Jul. 2013). [Consult. 23 Jul. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://doi.org/10.5007/2177-7055.2013v34n66p213>>, pp. 233-234.

e econômicas, da mercadoria, assim entendida a coisa móvel destinada ao comércio¹²⁶, desde a fonte de produção até o consumidor, as importações de quaisquer outros bens corpóreos (mesmo que não se caracterizem como mercadorias), os serviços de transportes interestaduais e intermunicipais e os serviços de comunicações (exceto nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita).

Assim como o IPI – e o IVA europeu - o ICMS é não cumulativo. No Brasil, o princípio da não cumulatividade, embora tenha como vantagens evitar o aumento do ônus fiscal em função do número de etapas do processo produtivo, causa acréscimo da complexidade do sistema, maiores oportunidades para fraude fiscal, uso de mecanismos de controle excessivos por parte do Fisco, e um aumento na tensão e na litigiosidade da relação tributária¹²⁷.

As taxas do ICMS são fixadas por cada Estado e pelo Distrito Federal, em sua respectiva legislação interna, mas existem restrições constitucionais que precisam ser respeitadas: as alíquotas aplicáveis nas operações interestaduais são fixadas em resolução do Senado Federal (art. 155º, § 2º, IV, CF); o Senado Federal pode fixar alíquotas mínimas e máximas a serem observadas pelos Estados, relativamente às operações internas (art. 155, § 2º, V, CF); salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, um Estado não pode conceder isenção¹²⁸, nem reduzir sua alíquota interna a percentuais inferiores aos das alíquotas interestaduais.

Nas operações interestaduais com combustíveis, energia elétrica e lubrificantes, o imposto é devido apenas ao Estado de destino. Nas demais operações, a legislação é mais complexa. Para mercadorias ou serviços destinados a consumidor final contribuinte do imposto, o ICMS é devido parte ao Estado de origem, e parte ao Estado de destino. A divisão é feita através da aplicação de uma taxa interestadual, mais baixa do que a taxa padrão. No caso de mercadorias remetidas a consumidor final não contribuinte do ICMS, até 2015 a tributação era integralmente feita pelo Estado de origem; com a avanço do comércio eletrônico, passou-se a verificar um desequilíbrio da partilha do ICMS entre os Estados produtores e os Estados consumidores, de

¹²⁶ A energia elétrica, embora não seja um bem corpóreo, foi equiparada à mercadoria para fins de incidência do ICMS. Estão fora do âmbito de incidência do ICMS a operação com bens que não se enquadram no conceito de mercadoria.

¹²⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito - **Manual de direito tributário**. 10.^a ed. São Paulo : Atlas, 2018, p. 296.

¹²⁸ Os Estados e o Distrito Federal têm limitado o exercício de sua competência de isentar ou reduzir o ônus representado pelo tributo. Para que o possam fazê-lo, é necessário obedecer aos procedimentos previstos em lei complementar, que exige a aprovação pelo CONFAZ, órgão vinculado ao Ministério da Fazenda, mas integrado por todos os órgãos estaduais fiscais, por deliberação aprovada por 2/3 dos entes federados e com previsão de sanções à concessão de benefícios em desrespeito às disposições legais.

forma que foi introduzida uma alteração para que, também nesses casos, siga-se a divisão do imposto entre os estados de origem e de destino, tal como em relação às operações para consumidores finais contribuintes do imposto.

O imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) é um tributo de competência dos Municípios, e sua hipótese de incidência é a prestação de serviços em geral, com exceção daqueles que já estão sujeitos ao ICMS e desde que definidos em lista taxativa constante de lei complementar federal.

O contribuinte do imposto é o prestador do serviço, e considera-se o facto gerador do ISS ocorrido no local onde o prestador do serviço possui estabelecimento, ou, na falta deste, onde possui seu domicílio - exceções a esta regra são previstas para os casos excepcionais em que o ISS será devido no local do estabelecimento prestador – e sua base de cálculo, o valor do serviço, em regra.

É papel da lei complementar fixar taxas máximas e mínimas para o ISS, conforme disposição constitucional, atualmente em 5% e 2%, respetivamente. O propósito é evitar que Municípios concedam benefícios, isenções ou outras espécies de renúncia fiscal para atrair contribuintes para o seu território, a exemplo do que ocorre a nível estadual com o ICMS.

3.4. A tributação sobre o património e a redução de desigualdades sociais

A tributação do património no Brasil é feita por meio de diferentes impostos cuja competência pertence aos diversos entes federativos.

O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR incide sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizados fora da zona urbana do Município, e é calculado sobre o valor fundiário do imóvel.

Este imposto tem uma clara função extrafiscal, de combate às desigualdades sociais, por se tratar de um instrumento da União Federal para interferir no uso dos imóveis rurais, incentivando que sua utilização se dê em respeito à sua função social¹²⁹. Nesse sentido, a legislação determina que ITR seja progressivo e tenha taxas que desestimulem a manutenção

¹²⁹ A Constituição Federal do Brasil, em seu artigo 186º, exige que a propriedade rural exerça função social, conforme os seguintes critérios: aproveitamento racional e adequado; utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente; observância das disposições que regulam as relações de trabalho; e exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.

de propriedades improdutivas, além de não incidir em pequenas glebas rurais que sejam exploradas por proprietários que não possuam outro imóvel, sós ou com suas famílias¹³⁰.

O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCD) é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal que incide sobre transmissões não onerosas de quaisquer bens e direitos, móveis ou imóveis, decorrentes de doação ou morte.

O ITCD é devido ao ente federativo no qual estiver localizado o bem; no caso de bens móveis, títulos e créditos, a competência é do ente federativo no qual se processar o inventário ou o arrolamento, ou tiver domicílio o doador. A matéria coletável é determinada pelo valor de mercado dos bens transferidos. Embora a fixação das taxas fique à cargo do ente federativo ao qual compete instituir o tributo, o Senado Federal tem o poder de fixar alíquotas máximas.

Atualmente, a alíquota máxima autorizada por ato do Senado Federal é de 8%, muito abaixo da média do imposto sobre herança pelos países da OCDE, de 21,4%¹³¹. A própria OCDE, inclusive, destaca que pequenas heranças têm papel redistributivo, mas grandes heranças concentram renda¹³², e por isso a entidade recomenda a adoção de alíquotas progressivas sobre heranças, com o estabelecimento de um limite de isenção significativo, de forma a isentar as pequenas heranças. Ambas as recomendações encontram alguma aderência no Brasil, com a inserção do princípio da progressividade nas taxas de ITCD, mas, por se tratar de imposto cuja competência pertence aos Estados e ao Distrito-Federal, não há uniformidade na adoção da proposta no país.

Como a herança possui grande capacidade de perpetuar a desigualdade de património e de rendimentos por ele gerado, é comumente discutido o uso do imposto sobre heranças no enfrentamento das desigualdades sociais. Embora no plano filosófico e no plano económico haja farta literatura a tratar da justiça e da legitimidade da herança, do ponto de vista jurídico essa discussão não prospera, pois, a Constituição Federal garante o direito à herança como direito individual. Ainda que sua tributação esteja expressamente prevista no texto constitucional, ela não pode, como os tributos em geral não podem, ter efeito de confisco. Assim, essas premissas tornam a discussão sobre a legitimidade do direito à herança e da

¹³⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito - **Manual de direito tributário**. 10.^a ed. São Paulo : Atlas, 2018, p. 286.

¹³¹ 24 dos 37 países da OCDE possuem um imposto sobre a herança recebida por cada herdeiro ou sobre o valor total do espólio.

¹³² ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO - **Inheritance taxation in OECD countries** [Em linha]. Paris : OECD Publishing, 2021. 149 p. (OECD Tax Policy Studies n. 28). [Consult. 28 Abr. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://doi.org/10.1787/e2879a7d-en>>.

tributação dispensáveis no país, conforme entende o prof. Hugo Brito Machado¹³³ – o que, por outro lado, não significa que a herança deva ser tributada por taxas excessivamente baixas.

As transmissões *inter vivos* e onerosas de bens e direitos, por sua vez, não estão abrangidas no âmbito de incidência do ITCD. Essas operações submetem-se ao Imposto sobre transmissão de bens imóveis - ITBI, caso digam respeito a bens imóveis, ou ao ICMS, caso se trate de coisa móvel destinada ao comércio

No primeiro caso, isto é, de hipótese de transmissão, a qualquer título¹³⁴, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição onerosa de bem imóvel, a competência para instituição e cobrança do ITBI pertence aos municípios e ao Distrito Federal nos quais o bem se localize (artigos 156º, II e 147º da Constituição Federal). Assim como o ITCD (e o IPVA, discutido abaixo) a base de cálculo é o valor de mercado dos bens ou direitos transmitidos, e a taxa não pode ser progressiva¹³⁵.

O Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) é previsto no art. 155, III, da Constituição Federal e atribuí aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir imposto sobre a propriedade de veículos automotores – excluídos dessa definição aeronaves e embarcações. O contribuinte é o proprietário do veículo, e a matéria coletável apurada com base no valor do veículo. As taxas podem ser seletivas, variando conforme o tipo ou utilização do veículo – essa diferenciação deve tomar como parâmetro o tipo ou a finalidade, sendo comum a concessão de taxas mais baixas para ambulâncias, táxis, ônibus escolares, e taxas mais elevadas para carros esportivos ou luxuosos¹³⁶.

O Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), previsto no artigo 156º, I, da Constituição Federal, é de competência dos Municípios e do Distrito Federal, que podem instituí-lo sobre a propriedade predial e territorial urbana. O termo “propriedade”, no texto constitucional, foi utilizado em sentido amplo, aplicando-se também aos direitos de domínio

¹³³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito - **Manual de direito tributário**. 10.^a ed. São Paulo : Atlas, 2018, p. 293.

¹³⁴ O art. 156, § 2º, I, da Constituição prevê que o ITBI não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa coletiva em integralização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

¹³⁵ Essa vedação à aplicação do princípio da progressividade advém de entendimento do Supremo Tribunal Federal exarado no Recurso Especial RE 234.105-3/SP – DJU-e 1 31/3/2000, p. 61.

¹³⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito - **Manual de direito tributário**. 10.^a ed. São Paulo : Atlas, 2018, p. 302.

útil e de posse de bem imóvel¹³⁷. A matéria coletável do imposto é o valor de mercado do imóvel (“valor venal”, na aceção legal), e as taxas podem ser estabelecidas de modo progressivo no tempo em relação a imóveis não edificados, não utilizados ou subutilizados – de forma que, quanto mais tempo os imóveis permanecerem nessas situações indesejadas, maior a taxa a ser aplicada – e de acordo com o valor do imóvel¹³⁸. O princípio da seletividade é possível de ser invocada ao IPTU, e, portanto, os entes tributantes estão autorizados a estabelecer taxas diferenciadas para imóveis de acordo com sua destinação.

O imposto sobre grandes fortunas está previsto na Constituição brasileira em seu art. 153, VII. Pelo texto constitucional, a União Federal tem competência para instituir a cobrança, mediante lei complementar¹³⁹. E é neste ponto que reside a controvérsia: até hoje, embora alguns tenham sido propostos, nenhum projeto de lei complementar que regulamente o tributo foi aprovado, de modo que, apesar de sua previsão constitucional, não há de facto a tributação sobre grandes fortunas no país. Trata-se de competência tributária não exercitada por razões políticas¹⁴⁰. Os argumentos pela sua instituição afirmam se tratar de um instrumento de distribuição de renda, e os valores coletados dos mais ricos poderiam ser destinados para a oferta de melhores serviços públicos. Ainda que sua finalidade principal não seja arrecadar vultosos valores, restaria realizada a capacidade contributiva e a legitimidade do sistema tributário brasileiro seria incrementada. Do outro lado, os argumentos contrários afirmam que, no mundo globalizado atual, a riqueza é móvel, e eventual imposto sobre grandes fortunas só conseguiria afugentar capitais brasileiros para locais de tributação mais favorecida¹⁴¹.

3.5. Uma análise crítica

O quadro abaixo ilustra a complexidade do sistema tributário fiscal brasileiro:

Quadro 2 – Divisão de competências para instituição de tributos no Brasil

¹³⁷ BARRETO, Aires - **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 179.

¹³⁸ Até a edição da Emenda Constitucional nº 29/2000 progressividade do IPTU estava restrita á primeira hipótese. Com a alteração da Constituição Federal, a progressividade de acordo com o valor do imóvel passou a ser juridicamente aceita.

¹³⁹ No ordenamento jurídico brasileiro, leis complementares são normas jurídica de natureza infraconstitucional, cujas matérias são determinadas pela Constituição Federal. Devem ser aprovadas pela maioria absoluta dos membros de cada Casa do Poder Legislativo.

¹⁴⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito - **Manual de direito tributário**. 10.^a ed. São Paulo : Atlas, 2018, p. 288.

¹⁴¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro - **Curso de direito tributário brasileiro**. 17.^a ed. Rio de Janeiro : Grupo Gen-Editora Forense, 2020.

	Competência			
	União Federal		Estados	Municípios
	Impostos	Contribuições	Impostos	Impostos
Rendimento	IRPJ IRPF	CSLL		
Consumo	II IE IE IPI IOF	PIS PASEP COFINS CIDE	ICMS	ISS
Patrimônio	ITR IGR		ITCD IPVA	IPTU ITBI

Elaborado pela autora

Como discutido no Capítulo I, a simplicidade do sistema é um dos pilares elegidos por autores como Neumark e Adam Smith como necessário a um sistema fiscal ótimo - que, por sua vez, integra a noção de justiça fiscal. De início, portanto, é possível verificar que o sistema brasileiro não atende a este princípio. A complexidade da distribuição de competência tributária e de legislações fiscais tornam o sistema fiscal brasileiro ineficiente e, por isso mesmo, infrutífero no seu objetivo de combate às desigualdades fiscais.

Além disso, embora a progressividade seja uma obrigatoriedade que deriva do texto constitucional, resiste a discussão sobre como efetivá-la. No Brasil, atualmente, o IRPF tem um limite de isenção e cinco taxas (0, 7,5%, 15%, 2,5% e 27,5%), e o IRPJ, duas taxas (15% e 25%). De forma objetiva, portanto, o dever constitucional da progressividade está cumprido. No entanto, resta a discussão se deveriam ser adotadas taxas mais elevadas para faixas de rendas consideravelmente mais altas. O professor Humberto Machado¹⁴² assim resume a controvérsia:

Em uma comparação entre o Brasil e alguns países da Europa, e com os Estados Unidos, que também adotam alíquotas progressivas para o imposto de renda, vê-se que a alíquota máxima do imposto de renda, no Brasil, é relativamente baixa (27,5%), situando-se aquém da média das alíquotas máximas na Europa (40%). Nos Estados Unidos, essa alíquota máxima gira em torno de 35%, mas é preciso lembrar que lá existe ainda o imposto de renda estadual, que a ela se acrescenta, fazendo com que chegue a patamar próximo do tributo na Europa.

Outra discrepância que revela a injustiça da tributação no Brasil não se limita às taxas, que isoladas não nos permite chegar a conclusões definitivas. É preciso analisá-las com as bases

¹⁴² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito - **Manual de direito tributário**. 10.^a ed. São Paulo : Atlas, 2018, pp. 280-281.

sobre as quais incidem. Na maior parte dos países europeus que adotam a progressividade¹⁴³, o limite de isenção corresponde, aproximadamente, à faixa que, no Brasil, se submete às taxas mais elevadas. Dito de outro modo, alguém considerado como já situado próximo ao topo da pirâmide de contribuintes do IRPF, no Brasil, seria tido como titular apenas do mínimo existencial na Europa, motivando a isenção do imposto.

Nesse mesmo sentido, algumas alterações no sistema tributário brasileiro tem sido alvo de críticas por demonstrarem a injustiça fiscal em favor dos mais ricos, como a redução da tributação sobre os lucros das empresas, com a instituição de juros sobre o capital próprio; a isenção do imposto de renda na distribuição de lucros a pessoas físicas; e a eliminação da alíquota de 35% do Imposto de Renda de Pessoa Física, reduzindo a sua progressividade – atualmente, a alíquota mais alta do IRPF é de 27,5%¹⁴⁴.

Ademais, no Brasil há uma questão muito latente em relação à tributação do consumo que é a concorrência fiscal entre os estados – comumente chamada de “guerra fiscal¹⁴⁵”. Por conta do arcabouço legislativo adotado em relação aos impostos sobre o consumo, que incidem em parte na origem, isto é, nos Estados e Municípios onde estão localizadas as empresas que fornecem bens e serviços, há uma concentração de arrecadação em entes federativos que usualmente já são mais desenvolvidos. Além disso, e aliado a omissão da União no uso extrafiscal de seus tributos para reduzir desigualdades regionais, atendendo a objetivos fundamentais da República (conforme previsto em sua Constituição¹⁴⁶), os Estados comumente adotam estratégias de conceder incentivos de tributação como forma de atrair contribuintes e investimentos para os seus territórios, ao mesmo tempo em que passam a adotar formas, nem sempre legítimas, de combater os incentivos concedidos pelos demais. Dessa forma, é possível identificar na guerra fiscal uma estratégia de acirramento das desigualdades regionais no país – o que, por sua vez, pode induzir ao aumento das desigualdades sociais internas.

¹⁴³ Em Portugal, o mínimo de existência para 2023 foi fixado em 10.640 euros, isentando de IRS os rendimentos até esse limite. Para 2024, manteve-se a isenção até determinado nível remuneratório, mas com a aplicação de um novo conceito de cálculo com base no valor de referência, que é a retribuição mínima mensal garantida (RMMG), resultando no valor de 820 euros mensais.

¹⁴⁴ SALVADOR, Evilasio - **As implicações do sistema tributário brasileiro nas desigualdades de renda** [Em linha]. Brasília : Inesc – Instituto de Estudos Socioeconômicos, 2014. 45 p. [Consult. 1 Jun. 2024]. Disponível em WWW: <URL:https://inesc.org.br/wp-content/uploads/2019/04/Sistema_tributario_e_desigualdades_evilasio.pdf>, pp. 26-27.

¹⁴⁵ Varsano conceitua a guerra fiscal como “uma situação de conflito na federação em que o ente federado que ganha – quando, de facto, existe um ganho – impõe, em geral, uma perda a algum ou alguns dos demais, posto que ela raramente é um jogo de soma positiva” (VARSANO, Ricardo - A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. In **Seminário internacional “Políticas industriais recentralizadas”**. [S.l.] : CEPAL/IPEA, p. 2).

¹⁴⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito - **Manual de direito tributário**. 10.^a ed. São Paulo : Atlas, 2018, p. 317.

3.5.1. Perspetivas

Em dezembro/2023, foi promulgada no Brasil a Lei nº 14.754/2023 que alterou radicalmente a tributação de aplicações em fundos de investimento e a renda auferida de fontes no exterior por pessoas fiscais residentes no país. Dado o curto prazo decorrido desde a implementação da Lei, ainda não é possível verificar seus eventuais efeitos sobre o tema objeto desta pesquisa, mas, a princípio, é possível afirmar que a nova legislação, em muitos aspetos, aproxima o Brasil de medidas fiscais importantes em relação às que já existem em países desenvolvidos.

Dentre as novidades legislativas, destaca-se a introdução de uma regra anti diferimento no sistema tributário do país. Até então, pessoas físicas residentes no Brasil que detivessem entidades controladas no exterior não estavam sujeitas ao pagamento de imposto sobre o rendimento gerado por essas entidades até o momento da efetiva distribuição. Com a nova regra, anualmente o lucro contábil apurado pelas entidades, independentemente de sua disponibilização para a pessoa física, fica sujeito ao Imposto de Renda a uma taxa fixa de 15%. Trata-se, portanto, da adoção no Brasil da regra CFC, já adotada em Portugal por influência da UE o que, no entanto, demonstra o atraso do Brasil introdução dessa tributação em seu ordenamento jurídico.

Além disso, também em 2023, houve a promulgação da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 45/2019 - no Brasil, como já mencionado, houve uma intensa constitucionalização das normas de direito fiscal, motivo pelo qual a reforma tributária teve de ser feita por meio de alterações no texto constitucional –, que atualiza o sistema tributário brasileiro e substitui cinco tributos – PIS, Cofins, ICMS, ISS e IPI – por um IVA Dual de padrão internacional, composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), federal, e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), subnacional (de estados e municípios). Como a PEC estabelece um período de transição para a unificação de impostos, e somente a partir de 2033 os impostos atuais serão extintos e passará a valer a unificação, novos estudos serão necessários para analisar a nova legislação e sua adequabilidade em relação ao combate de desigualdades sociais. Uma das maiores alterações propostas é a adoção do princípio de destino nas operações interestaduais, que praticamente elimina os estímulos que induzem à guerra fiscal¹⁴⁷.

Por fim, durante a presidência do Brasil no G20, que se iniciou em dezembro de 2023 e se encerrará em 30/11/2024, foi comissionado um estudo, elaborado pelo economista francês

¹⁴⁷ VARSANO, Ricardo - A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. In **Seminário internacional "Políticas industriais recentralizadas"**. [S.l.] : CEPAL/IPEA.

Gabriel Zucman no *EU Tax Observatory*, para elaboração de uma proposta internacional coordenada para a efetiva taxação de indivíduos que possuam património líquido ultra alto.

Pelos termos da proposta, a efetiva taxação desses indivíduos pode ser feita de diversas formas por cada ordenamento jurídico – como um imposto de renda presumido, um imposto de renda sobre uma noção ampla de renda ou um imposto sobre o património - mas o fundamental seria a coordenação internacional sobre o tema, na forma de um padrão comum mínimo. A proposta prevê um padrão coordenado mínimo que assegure que bilionários paguem ao menos 2% de sua riqueza individual (rendimentos mais património) de impostos anualmente. Não seria necessário a celebração de instrumentos multilaterais e a implementação da cobrança seria feita de maneira flexível, levando em conta a particularidade de cada ordenamento.

O estudo destaca que o proposto imposto mínimo de 2% sobre o património dos bilionários globais – cerca de 3.000 contribuintes – arrecadaria entre 200 e 250 mil milhões de dólares por ano em receitas fiscais. O relatório será discutido na reunião do G20 em julho/2024.

CONCLUSÃO

O presente estudo teve por objetivo analisar os sistemas fiscais de Portugal e do Brasil com base nos instrumentos previstos que tenham por propósito o combate às desigualdades sociais. Embora discussões sobre justiça fiscal e o papel da fiscalidade no combate às desigualdades sociais, enquanto instrumento de política pública, não sejam recentes, a questão permanece em voga diante do aprofundamento das discrepâncias dos níveis de rendimentos dos cidadãos e o papel do Estado como mediador da controvérsia.

Com o surgimento dos Estados Democráticos de Direito, desenvolve-se também a perspectiva da tributação em conformidade com os direitos fundamentais e como meio de promoção da justiça social e de redução das desigualdades económico-sociais. Assim, são formulados os princípios que devem estruturar os sistemas fiscais que se proponham justos: capacidade contributiva, equidade, certeza jurídica, simplicidade, eficiência, generalidade e legalidade.

A manifestação da capacidade contributiva pode ser feita por meio da progressividade, prevista nos sistemas fiscais brasileiro e português em relação à tributação sobre rendimentos. Seus defensores afirmam que a adoção de um sistema tributário progressivo é um importante instrumento de redistribuição de rendas e combate à desigualdade social. A estes se opõem a ideia de que a progressividade pode gerar efeitos discriminatórios por conta da impossibilidade

de destinação de recursos em matérias específicas, bem como sua escolha como resultado de motivações políticas.

Não se ignora, ainda, que deve ser analisado o sistema fiscal como um todo, visto que certas categorias, como a tributação sobre o património ou sobre os rendimentos, parecem, por sua própria natureza, comportar melhor as hipóteses de medidas de igualdade em comparação com a tributação sobre o consumo.

A eleição das hipóteses de incidência também comporta críticas em relação ao seu potencial de combate às desigualdades, como no caso de tributação sobre a herança, com a exclusão desta figura tributária em Portugal, ou a tributação sobre grandes fortunas, prevista na Constituição brasileira, mas nunca efetivada de fato.

Além disso, a eficiência dos sistemas fiscais se mostra cada vez mais crucial para combater as desigualdades, em função dos abusos e fraudes fiscais e seu potencial de afetar a arrecadação e deslocar o ônus fiscal para aqueles que não conseguem fugir da competência do Estado.

Em Portugal, o sistema fiscal se estrutura em função dos direitos fundamentais dos contribuintes; do objetivo de reduzir as desigualdades sociais; da progressividade do imposto em atenção às necessidades e rendimentos familiares; da contribuição para a igualdade entre os cidadãos; do desenvolvimento económico e a justiça fiscal; e do dever de onerar o consumo de luxo. No sistema tributário brasileiro as previsões legislativas são semelhantes, e é a partir da capacidade contributiva que se formam também os princípios da igualdade na tributação e do não confisco. Em ambos os Estados, a construção de uma sociedade justa e a igualdade de seus cidadãos são objetivos primeiros de suas respectivas repúblicas, com previsões em seus sistemas fiscais que expressamente buscam esses objetivos.

A mera previsão legal, contudo, parece não surtir o efeito desejado, seja porque a realidade dos sistemas fiscais não se compatibiliza com o texto normativo, seja porque as medidas adotadas não são suficientes para alcançar o fim a que se destinam. Entende-se, portanto, que diante da insistência e, em alguns casos, até do aumento das desigualdades sociais, apesar da previsão em seus sistemas fiscais dos princípios formulados como necessários a uma tributação justa, a incapacidade de os sistemas fiscais de reduzir as disparidades económicas e sociais pode ser justificada pela necessidade de este objetivo precisar ser perseguido pelos Estados por meio da fiscalidade não somente pela perspectiva da arrecadação, mas também sob o prisma dos gastos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMAGLOBELI, David; THEVENOT, Celine - Tackling inequality on all fronts: a comprehensive mix of fiscal policies can curb inequalities at every stage where they emerge. **Finance & Development, International Monetary Fund**. [Em linha]. (2022). [Consult. 11 Abr. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://www.imf.org/en/Publications/fandd/issues/2022/03/Tackling-inequality-on-all-fronts-Amaglobeli-Thevenot>>.
- ANSELMINI, Priscila ; BUFFON, Marciano - Tributação como instrumento de redução das desigualdades no Brasil. **Revista do Direito Público** [Em linha]. ISSN 1980-511X. 13:1 (Abr. 2018) 226. [Consult. 22 Jul. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://doi.org/10.5433/1980-511x.2018v13n1p226>>.
- ARAÚJO NETO, Valter Borges de; SAMPAIO DE SOUSA, Maria da Conceição - Tributação da renda e do consumo no Brasil: uma abordagem macroeconômica. **Estudos Económicos** [Em linha]. 33:1 (2003) 5-42. [Consult. 22 Jul. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://www.revistas.usp.br/ee/article/view/161640>>.
- ATALIBA, Geraldo - **Hipótese de incidência tributária**. 6.^a ed. São Paulo : Malheiros, 2003.
- AUTORIDADE TRIBUTÁRIA - **Relatório sobre o combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras**. Lisboa : [s.n.], 2022.
- BAIRRADA, Cristela ; MARTINS, António - Uma nota sobre a justiça fiscal em Portugal. **Economia Global e Gestão** [Em linha]. ISSN 0873-7444. 13:3 (2008) 39-69. [Consult. 22 Jul. 2024]. Disponível em WWW: <URL:https://www.researchgate.net/publication/262622606_Uma_nota_sobre_a_justica_fiscal_e_m_Portugal>.
- BALEEIRO, Aliomar - **Direito tributário brasileiro**. 24.^a ed. Rio de Janeiro : Forense, 2018.
- **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Ed. lit. Misabel Abreu Machado Derzi. 6.^a ed. Rio de Janeiro : Forense, 2010. 1377 p.
- **Uma introdução à ciência das finanças**. Ed. lit. Dejalma de Campos. 16.^a ed. Rio de Janeiro : Forense, 2004.
- BALTAZAR, Antônio Henrique Lindemberg ; CATARINO, João Ricardo - A Teoria da Justiça de John Rawls e o sistema de alíquotas progressivas na tributação da renda das pessoas físicas no Brasil e em Portugal. **Revista de Direito** [Em linha]. ISSN 2527-0389. 16:01 (Mar. 2024) 01-32. [Consult. 23 Mai. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://doi.org/10.32361/2024160117055>>.
- BARRETO, Aires - **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo : Saraiva, 2009.
- BRAZ, Cláudia ; CORREIA DA CUNHA, Jorge - Os efeitos redistributivos do IVA em Portugal. **Boletim Económico. Banco de Portugal** [Em linha]. (2009) 79-94. [Consult. 22 Jul. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://www.bportugal.pt/paper/os-efeitos-redistributivos-do-iva-em-portugal>>.
- CARLOS, Américo Brás - Contra o regime dos residentes não habituais. **Expresso** [Em linha]. (13 Dez. 2014). [Consult. 14 Abr. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<http://www.pt.cision.com/cp2013/ClippingDetails.aspx?id=58297eb5-ad4e-40bc8b8a-4c3822d19d61&analises=1>>.
- CARVALHO, Paulo de Barros - **Direito tributário: linguagem e método**. 8.^a ed. São Paulo : Noeses, 2021. 1072 p. ISBN 978-65-992879-4-7.
- CATARINO, João Ricardo ; TEIXEIRA, Maria Adosinda - Resiliência da progressividade, da capacidade contributiva e da redistribuição de renda na tributação das pessoas físicas em época de crise – um estudo objetivado na crise financeira portuguesa. **Revista Direito GV** [Em linha]. ISSN 1808-2432. 12:3 (Dez. 2016) 718-747. [Consult. 22 Jul. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://doi.org/10.1590/2317-6172201630>>.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro - **Curso de direito tributário brasileiro**. 17.^a ed. Rio de Janeiro : Grupo Gen-Editora Forense, 2020.

- O poder impositivo e as técnicas de tributação. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais** [Em linha]. 25:18 (1977) 317-330. [Consult. 1 Jun. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/842>>.

COUTINHO, Clara Pereira - **Metodologia de investigação em ciências sociais e humanas – teoria e prática**. Coimbra : Edições Almedina, 2014.

ANDRADA, Antonio Carlos Suppes Doorgal de ; ALVARENGA, Alex Da Silva - O direito tributário como instrumento para redução da desigualdade social: entre as lições de piketty e o dever fundamental de pagar impostos. **Revista de Direito Tributário e Financeiro** [Em linha]. ISSN 2526-0138. 3:1 (Jun. 2017) 19. [Consult. 23 Jul. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://doi.org/10.26668/indexlawjournals/2526-0138/2017.v3i1.2095>>.

ERBICE DE SIQUEIRA, Daianne ; SCHMIDT, João Pedro - Crise do estado de bem-estar social e políticas de austeridade no brasil e portugal: economizando em direitos sociais para solucionar a crise econômica. **Revista Direito UFMS** [Em linha]. ISSN 2447-2336. 8:1 (Mar. 2023) 23-48. [Consult. 23 Jul. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://doi.org/10.21671/rdufms.v8i1.12799>>.

DWORKING, Robert - **A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade**. São Paulo : Martins Fontes, 2000.

EUROSTAT - **Estatísticas europeias sobre rendimentos e condições de vida (EU-SILC)** [Em linha]. Luxemburgo : [s.n.], 203. [Consult. 2 Jun. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://doi.org/10.2908/TESPM151>>.

FLEISCHACKER, Samuel - **Uma breve história da justiça redistributiva**. Trad. de Álvaro de Vita. São Paulo : Martins Fontes, 2006.

FMI – FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL - **IMF fiscal monitor: tackling inequality** [Em linha]. Washington : [s.n.], 2017. [Consult. 30 Abr. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2017/10/05/fiscal-monitor-october-2017>>.

GASPAR, Vitor [et al.] - **Fiscal policy and development: human, social, and physical investment for the sdgs** [Em linha]. Washington : [s.n.], 2019. (IMF Staff Discussion Notes No. 2019/003). [Consult. 3 Abr. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://www.imf.org/en/Publications/Staff-Discussion-Notes/Issues/2019/01/18/Fiscal-Policy-and-Development-Human-Social-and-Physical-Investments-for-the-SDGs-46444>>.

GASSEN, Valcir ; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales ; PAULINO, Sandra - Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Seqüência: Estudos Jurídicos e Políticos** [Em linha]. ISSN 2177-7055. 34:66 (Jul. 2013). [Consult. 22 Jul. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://doi.org/10.5007/2177-7055.2013v34n66p213>>.

JOUMARD, Isabelle ; BLOCH, Debbie ; PISU, Mauro - Tackling income inequality. **OECD Journal: Economic Studies** [Em linha]. ISSN 1995-2848. 2012:1 (Jan. 2013) 37-70. [Consult. 24 Jul. 2024]. Disponível em WWW: <URL:https://doi.org/10.1787/eco_studies-2012-5k95xd6l65lt>.

GARCIA, Ronaldo Coutinho - **Iniquidade social no Brasil: uma aproximação e uma tentativa de dimensionamento** [Em linha]. Brasília : IPEA, 2003. 37 p. (Texto para Discussão (TD) 971). [Consult. 9 Maio 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/2906>>.

MARTINS, Ives Gandra da Silva - O princípio da eficiência em matéria tributária. **Scientia Iuridica Separata** [Em linha]. Tomo LVI:312 (2007). [Consult. 12 Jun. 2024]. Disponível em WWW: <URL:https://www.gandramartins.adv.br/project/ives-andra/public/uploads/2017/09/20/32f2e7arevista_scientia_ivridica_o_principio_da_eficiencia_ou_t2007.pdf>.

KEEN, Michael ; KIM, Yitae ; VARSANO, Ricardo - The “flat tax(es)”: principles and experience. **International Tax and Public Finance** [Em linha]. ISSN 1573-6970. 15:6 (Nov. 2007) 712-751. [Consult. 23 Jul. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://doi.org/10.1007/s10797-007-9050-z>>.

LIMA, Juciléia de Souza - **Tributação ótima: estudo jurídico, económico e financeiro de modelos** [Em linha]. São Paulo : Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2014. 137 p. Dissertação de Mestrado. [Consult. 6 Jun. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-04102017-115527/pt-br.php>>.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito - **Manual de direito tributário**. 10.^a ed. São Paulo : Atlas, 2018.

MARANO, Nahiana De Souza - Tributação e desigualdade social: uma análise da influência do sistema tributário nacional sobre a desigualdade interseccional de gênero e raça. **Revista de Direito Tributário e Financeiro** [Em linha]. ISSN 2526-0138. 9:2 (Fev. 2024). [Consult. 24 Jul. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://doi.org/10.26668/indexlawjournals/2526-0138/2023.v9i2.10136>>.

MOREIRA, André Mendes - Capacidade contributiva. **Enciclopédia Jurídica da PUCSP** [Em linha]. Tomo Direito Tributário:1 (2019). [Consult. 1 Jun. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/264/edicao-1/capacidade-contributiva>>.

NABAIS, José Casalta - **O Dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra : Livraria Almedina, 1998. 744 p. ISBN 9724011151.

NARAZANI, Edlira ; WEMANS, Lara ; RISCADO, Sara - O papel das prestações familiares na redução da pobreza infantil em Portugal. **Revista de Estudos Económicos** [Em linha]. VIII:4 (Out. 2022) 3-16. [Consult. 1 Jun. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://www.bportugal.pt/paper/o-papel-das-prestacoes-familiares-na-reducao-da-pobreza-infantil-em-portugal>>.

NEUMARK, Fritz - **Principios de la imposición**. Trad. de José Zamit Ferrer. Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO - **Inheritance taxation in OECD countries** [Em linha]. Paris : OECD Publishing, 2021. 149 p. (OECD Tax Policy Studies n. 28). [Consult. 28 Abr. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://doi.org/10.1787/e2879a7d-en>>.

PAULSEN, Leandro - **Curso de direito tributário completo**. 8.^a ed. São Paulo : Saraiva, 2017.

PIKETTY, Thomas - **O capital no século XXI**. Trad. de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro : Intrínseca, 2014. 672 p.

PRADO, Sergio - Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil. **Economia e Sociedade** [Em linha]. 8:2 (2016) 1-40. [Consult. 15 Jun. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://periodicos.sbu.unicamp.br/ojs/index.php/ecos/article/view/8643141>>.

RIBEIRO, Ricardo Lodi - O capital no século XXI e a justiça fiscal: uma contribuição de Thomas Piketty para uma reforma tributária no Brasil. **Revista de Direito Público da Economia - RDPE** [Em linha]. 13:50 (2015) 197-228. [Consult. 16 Jun. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/93381>>.

RODRIGUES, Carlos Farinha ; ANDRA, Isabel - Desigualdade e políticas redistributivas em Portugal (2008-2017). **Notas Económicas** [Em linha]. ISSN 2183-203X. 50 (Abr. 2020) 23-42. [Consult. 23 Jul. 2024]. Disponível em WWW: <URL:https://doi.org/10.14195/2183-203x_50_3>.

FARINHA RODRIGUES, Carlos ; FIGUEIRAS, Rita ; JUNQUEIRA, Vítor - **Desigualdade do rendimento e pobreza em Portugal** [Em linha]. Lisboa : Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2016. 176 p. [Consult. 1 Maio 2023]. Disponível em WWW: <URL:<https://www.ffms.pt/sites/default/files/2022-08/desigualdade-do-rendimento-e-pobreza-em-portugal.pdf>>. ISBN 978-989-8863-46-1.

SAIZ, Ignacio - Towards an international tax agenda based on rights and equality for tax justice: For a UN global tax body and the achievement of Agenda 2030. In **Towards an international tax agenda based on rights and equality for tax justice** [Em linha]. [S.l.] : Center for Economic and Social Rights. [Consult. 10 Abr. 2023]. Disponível em WWW: <URL:<https://www.cesr.org/towards-international-tax-agenda-based-rights-and-equality-tax-justice/>>.

SALVADOR, Evilasio - **As implicações do sistema tributário brasileiro nas desigualdades de renda** [Em linha]. Brasília : Inesc – Instituto de Estudos Socioeconômicos, 2014. 45 p. [Consult. 1 Jun. 2024]. Disponível em WWW: <URL:https://inesc.org.br/wp-content/uploads/2019/04/Sistema_tributario_e_desigualdades_evilasio.pdf>. ISBN 9788587386328.

SANCHES, José Luís Saldanha - **Manual de direito fiscal**. Lisboa : Lex Editora, 1998. 330 p. ISBN 9789729495724.

SANTOS, Tiago Miguel Sousa - **Regressividade no Imposto sobre o Valor Acrescentado: um estudo com vista à promoção de maior justiça fiscal** [Em linha]. Lisboa : Universidade de Lisboa, 2023. Dissertação de Mestrado. [Consult. 16 Mar. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<http://hdl.handle.net/10400.5/27571>>.

SCAFF, Fernando Facury - **Orçamento republicano e liberdade igual: direito financeiro, república e direitos fundamentais**. São Paulo : Universidade de São Paulo, 2017. Tese (Concurso para provimento do cargo de Professor Titular de Direito Financeiro).

SILVEIRA, Fernando Gaiger ; PALOMO, Theo Ribas - **The Brazilian state's redistributive role : changes and persistence at the beginning of the 21st century** [Em linha]. Brasília : Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), 2023. (Discussion Paper 275). [Consult. 2 Jun. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/11830>>.

SMITH, Adam - **Riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas**. Trad. de Luiz João Baraúna. São Paulo : Nova Cultural, 1996. 471 p. ISBN 85-351-0827-0.

TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim - **Lições de finanças públicas**. 5.^a ed. Coimbra : Coimbra Editora, 1997. 468 p.

TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim - O imposto único de rendimento pessoal. **Boletim de Ciências Económicas**. 30 (1987) 193-205.

TEIXEIRA, Glória - **Manual de direito fiscal**. 6.^a ed. Coimbra : Almedina, 2021. ISBN 97897240-97541.

TEIXEIRA, Glória ; MALAQUIAS DE ALMEIDA NETO, Francisco ; BRANDÃO DE PINHO, Tiago - The Ability to Pay Principle: a Portuguese/Brazilian perspective. **Studi Tributari Europei** [Em linha]. 12:1 (Out. 2023) 1-9. [Consult. 23 Abr. 2023]. Disponível em WWW: <URL:<https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/16684>>.

TEIXEIRA, Glória ; SANTANA, Rômulo - Justiça fiscal no século XXI. (2023) 225-236. [Consult. 18 Maio 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://doi.org/10.21747/978-989-9082-88-5/oveal6>>.

TEODOROVICZ, Jeferson - Tributação ótima, tributo justo, ciência do direito tributário no Brasil e direito financeiro. **Cadernos da Escola de Direito** [Em linha]. ISSN 1678-2933. 2:23 (Nov. 2016) 8-25. [Consult. 17 Mar. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://portaldeperiodicos.unibrasil.com.br/index.php/cadernosdireito/article/view/3002>>.

TORRES, Ricardo Lobo - **Curso de direito financeiro e tributário**. 17.^a ed. Rio de Janeiro : Renovar, 2010.

VARSANO, Ricardo - A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. In **Seminário internacional “Políticas industriais recentralizadas”**. [S.l.] : CEPAL/IPEA.

VASQUES, Sérgio - Capacidade contributiva, rendimento e patrimônio. **Revista Fórum de Direito Tributário** [Em linha]. 2:11 (2004) 23-61. [Consult. 14 Abr. 2024]. Disponível em WWW: <URL:https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/02/23_2_svasques_cpacidadecontributiva_f23.pdf>.

- **Manual de direito fiscal**. Coimbra : Almedina, 2011. 410 p. ISBN 978-972-40-46-4643-3.

- O sistema de tributação local e a derrama. **Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal** [Em linha]. ISSN 0874-7326. 38 (Abr. 2009). [Consult. 14 Abr. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://www.isg.pt/revista-fiscalidade-no-38/>>.

ZUCMAN, Gabriel - **A blueprint for a coordinated minimum effective taxation standard for ultra-high-net-worth individuals** [Em linha]. [S.l. : s.n.], 2024. 49 p. (Report commissioned by the Brazilian G20 presidency). [Consult. 25 Jun. 2024]. Disponível em WWW: <URL:<https://gabriel-zucman.eu/files/report-g20.pdf>>.