UNIVERSIDADE DO PORTO

FACULDADE DE DIREITO

FRANCISCO MALAQUIAS DE ALMEIDA NETO

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E EFICÁCIA HORIZONTAL: contributo para a sua delimitação e aplicação prática

PORTO - PORTUGAL

2025

FRANCISCO MALAQUIAS DE ALMEIDA NETO

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E EFICÁCIA HORIZONTAL: contributo para a sua delimitação e aplicação prática

Tese apresentada à comissão científica da Faculdade de Direito da Universidade do Porto como requisito para a conclusão de grau de doutor em Direito na especialidade de direito fiscal.
Orientadora: Professora Doutora Glória Maria Alves Teixeira

PORTO - PORTUGAL

2025

AGRADECIMENTOS

Concluir uma tese de doutorado é uma jornada longa e desafiadora, que envolve dedicação, sacrifício e, sobretudo, o apoio incondicional daqueles que estiveram ao meu lado, direta ou indiretamente, durante cada etapa dessa trajetória.

Agradeço primeiramente aos meus pais, Francisco Malaquias e Mônica Mendes, por sempre acreditarem em mim e me proporcionarem todas as condições para que eu pudesse buscar meus sonhos e objetivos. Seus exemplos de força, resiliência e ética foram e sempre serão fundamentais em minha vida, servindo como alicerce em cada decisão que tomei ao longo dessa jornada acadêmica.

Às minhas queridas irmãs, Fernanda Mendes e Eduarda Mendes, pela companhia, pelo incentivo e pela alegria constante que sempre trouxeram ao meu dia a dia, lembrando-me da importância dos laços familiares e da presença de quem amamos. Obrigado por estarem sempre ao meu lado e por me incentivarem a seguir em frente.

À minha amada Herlange Santiago, minha companheira e inspiração, que esteve comigo nos momentos mais desafiadores, oferecendo apoio, carinho e compreensão, mesmo quando a distância e o tempo dedicado à pesquisa exigiram sacrifícios. Sua presença foi um ponto de equilíbrio e de tranquilidade em meio às turbulências desse processo, e sou profundamente grato por ter você ao meu lado.

À minha orientadora, Professora Doutora Glória Teixeira, pela orientação cuidadosa, pelo incentivo constante e pela paciência em cada fase do meu trabalho. Sua sabedoria, rigor acadêmico e compromisso com o conhecimento foram essenciais para o desenvolvimento desta tese. Agradeço profundamente por cada conselho, pela generosidade intelectual e por todo o suporte que me ofereceu ao longo desses anos. Sua orientação foi, sem dúvida, uma inspiração e um exemplo a ser seguido, especialmente quando acompanhado de um bom café.

À Universidade do Porto, minha instituição de acolhimento, que me proporcionou um ambiente fértil para o aprendizado e para o crescimento intelectual. Agradeço a todos os professores e, em especial, à Comissão Científica, pelo apoio e pela confiança depositada em mim durante minha trajetória acadêmica. O compromisso e a excelência da Universidade foram fundamentais para a construção deste trabalho.

Aos colegas de doutoramento, companheiros de jornada, por cada troca de ideias, pelos debates enriquecedores e pela amizade construída ao longo desse percurso. A convivência com

todos vocês tornou essa experiência mais leve e significativa. Agradeço por cada conversa, cada palavra de incentivo e por todo o aprendizado compartilhado.

A todos que, de alguma forma, contribuíram para que este sonho se tornasse realidade, meu mais sincero agradecimento. Esta conquista é, em grande parte, fruto do apoio e do carinho de cada um de vocês.

Muito obrigado!

"How many roads must a man walk down,
Before you call him a man?
How many years can some people exist
Before they're allowed to be free?"
-Bob Dylan

RESUMO

Esta tese examina o princípio da capacidade contributiva como um fundamento essencial para a realização da justiça fiscal em sistemas tributários modernos. Reconhecendo que a capacidade contributiva transcende a mera relação jurídico-tributária entre o Estado e o contribuinte individual, o estudo propõe a ampliação desse conceito para a capacidade jurídico-contributiva. Essa nova abordagem entende que a contribuição dos indivíduos para o bem-estar coletivo vai além do cumprimento das obrigações fiscais, abarcando também ações e práticas que promovam retornos econômicos e sociais positivos para a sociedade. A pesquisa realiza uma análise comparativa entre os sistemas tributários do Brasil e de Portugal, ressaltando os desafios da regressividade tributária, da desigualdade econômica e da falta de transparência fiscal, enquanto sublinha a necessidade de uma redistribuição mais equitativa dos recursos públicos. Entre os aspectos abordados, destacam-se a importância de promover a tributação progressiva e ambiental como instrumentos para reduzir desigualdades e incentivar comportamentos sustentáveis. Adicionalmente, a tese analisa a necessidade de regulamentação de tributos como o imposto sobre grandes fortunas, o combate aos devedores contumazes e a concentração de dívidas fiscais nas mãos de poucos, além de propor maior eficiência na cobrança tributária e uma simplificação dos sistemas fiscais. A transparência fiscal é posicionada como uma ferramenta indispensável para o controle social e a construção de um sistema mais justo, destacando-se que a arrecadação tributária deve estar alinhada à capacidade econômico-contributiva dos cidadãos e às prioridades democráticas. No âmbito da cooperação fiscal, a tese explora o papel dos contribuintes como agentes responsáveis e participantes do Estado Fiscal, enfatizando que a construção de uma justiça fiscal sólida exige uma maior participação social, a responsabilização dos gestores públicos e o fortalecimento de mecanismos de fiscalização e controle. Conclui-se que a adoção da capacidade jurídico-contributiva como paradigma central é essencial para a consolidação de um sistema tributário eficiente, legítimo e socialmente justo, capaz de reduzir desigualdades, fomentar a solidariedade fiscal e promover o desenvolvimento econômico sustentável, atendendo às demandas de uma sociedade democrática.

Palavras-chave: Capacidade Jurídico-Contributiva; Justiça fiscal; Eficácia Horizontal. Transparência fiscal.

ABSTRACT

This thesis examines the principle of contributive capacity as an essential foundation for achieving fiscal justice in modern tax systems. Recognizing that contributive capacity transcends the mere legal-tax relationship between the State and the individual taxpayer, this study proposes expanding this concept into legal-contributive capacity. This new approach understands that individuals' contributions to collective well-being go beyond fulfilling tax obligations, encompassing actions, and practices that promote positive economic and social returns for society. This research conducts a comparative analysis between of tax systems of Brazil and Portugal, highlighting the challenges of tax regressivity, economic inequality, and lack of fiscal transparency, while emphasizing the need for a more equitable redistribution of public resources. Among the topics addressed, the study underscores the importance of promoting progressive and environmental taxation to reduce inequalities and encourage sustainable behaviors. Additionally, the thesis analyzes the need to regulate taxes such as the wealth tax, combat chronic tax debtors and the concentration of fiscal debts in the hands of a few, and proposes greater efficiency in tax collection and simplification of tax systems. Fiscal transparency is positioned as an indispensable tool for social oversight and constructing of a fairer system, emphasizing that tax revenue collection must align with the economic-contributive capacity of citizens and democratic priorities. In fiscal cooperation, the thesis explores the role of taxpayers as responsible agents and participants in the fiscal state, emphasizing that the construction of robust fiscal justice requires greater social participation, accountability of public managers, and strengthening oversight and control mechanisms. The study concludes that adopting legal-contributive capacity as a central paradigm is essential for the consolidation of an efficient, legitimate, and socially just tax system capable of reducing inequalities, fostering fiscal solidarity, and promoting sustainable economic development while addressing the demands of a democratic society.

Keywords: Legal-Contributive Capacity; Tax Justice; Horizontal Effectiveness; Tax Transparency.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Montante da Repartição Constitucional dos Fundos de Participação dos Estados e Municípios nos anos de 2022 e 2023..... 64
Tabela 2 – Demonstrativo de Transferências Totais por Amostragem de 5 estados de cada região do Brasil em 2023 64
Tabela 3 – Demonstrativo da repartição do Fundo de participação Estadual por amostragem de estados de cada região do Brasil em 2023 65
Tabela 4 – Demonstrativo das transferências totais por amostragem de cinco municípios de cada região do Brasil em 2023 65
Tabela 5 – Demonstrativo da Repartição do Fundo de participação Municipal por amostragem de cinco municípios de cada região do Brasil em 2023.....65
Tabela 6 – Alterações propostas pelo Congresso Nacional do Brasil da Proposta de fixação das alíquotas do IVA..... 74
Tabela 7 – Carga tributária de ISP e IVA sobre Gasolina e Gasóleo em Portugal em 2023..167
Tabela 8 – Total de Benefícios Fiscais concedidos por Portugal em 2022.....188
Tabela 9 – Histórico de Alíquotas do imposto de renda no Brasil.....312

LISTA DE QUADROS

Quadro 1– Pontos positivos e negativos da taxação de grandes fortunas..... 105
Quadro 2 – Problemas e recomendações do Grupo de Trabalho do Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais sobre os benefícios fiscais em Portugal..... 188

LISTA DE IMAGENS

Imagem 1 – Privilegiômetro dos Benefícios fiscais no Brasil 191
Imagem 2 – Tabela com os 10 principais programas de benefícios fiscais adequados no Brasil pela UNIFISCO..... 192
Imagem 3 – Alíquotas atuais do imposto de renda no Brasil.....312
Imagem 4 – Escalonamento do IRS em Portugal 314
Imagem 5 – Proposta de Escalonamento do IRS em Portugal.....315

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO 11

CAPÍTULO I - ESTADO FISCAL E O DEVER FUNDAMENTAL DE CONTRIBUIR: A SOLIDARIEDADE FISCAL PARA UM ESTADO SOCIAL 14

1.1 CONCEITO DE ESTADO E SUAS FORMAS: BUSCA PELA SATISFAÇÃO DOS INTERESSES SOCIAIS 14

1.2 FORMA DE ESTADO, SISTEMA FISCAL E A DISTRIBUIÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA 21

1.2.1 Estado Federal e Sistema Fiscal Brasileiro 21

1.2.1.1 Carga Fiscal e a composição das receitas públicas tributárias no Brasil 40

1.2.1.2 Reforma Tributária no Brasil em andamento: o papel da capacidade contributiva . 72

1.2.2 Estado Unitário e Sistema Fiscal Português 78

1.2.2.1 Carga Fiscal e a composição das receitas públicas tributárias portuguesa 88

1.3 DO ESTADO FISCAL MODERNO: DEPENDÊNCIA FINANCEIRA-TRIBUTÁRIA DO ESTADO MODERNO PARA REALIZAÇÃO DAS DESPESAS PÚBLICAS E PROMOÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS 93

1.4 A EXTRAFISCALIDADE E SUA RELAÇÃO COM AS RECEITAS PÚBLICAS 96

1.5 (IN)EXISTÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS 104

1.6 VISÃO NEGATIVA DOS TRIBUTOS E O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTO: PARA UMA SOLIDARIEDADE FISCAL 108

CAPÍTULO II - O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA 118

2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS: CONCEITO JURÍDICO E A LINGUAGEM JURÍDICA 118

2.1.1 Construtivismo Lógico Semântico 119

2.1.2 A (in)determinação dos Conceitos Jurídicos e a Norma Jurídica 127

2.2 A HISTÓRIA DO CONCEITO DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA 130

2.3 DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE RELACIONADOS À CAPACIDADE CONTRIBUTIVA 143

2.4 A NORMATIVIDADE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO SISTEMA JURÍDICO DO BRASIL: ANÁLISE DO ART. 145, PARÁGRAFO ÚNICO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL 153

2.5 SOBRE A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO DIREITO POSITIVO PORTUGUÊS: SEMELHANÇAS E DISTINÇÕES ENTRE OS SISTEMAS JURÍDICOS 156
2.6 HÁ UMA TRIBUTAÇÃO JUSTA? REGRESSIVIDADE DO SISTEMA FISCAL MODERNO 158
2.6.1 Sobre a aplicação do princípio da capacidade contributiva nas espécies tributárias 170
2.6.2 Extrafiscalidade e Benefícios Fiscais frente à Capacidade Contributiva: há um abuso? 182
2.6.3 Evasão e Elisão Tributária frente à Capacidade Contributiva: Há um direito de planejar? 195
2.6.4 Tributação ambiental: caminho para um meio ambiente equilibrado 217
2.7 CRITÉRIOS DEFINIDORES DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: PONTO VITAL DO ESTADO FISCAL MODERNO 225
CAPÍTULO III - SOBRE A EFICÁCIA HORIZONTAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA 233
3.1 DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE COMO DIREITOS DE "DEFESA": SOBRE A EFICÁCIA VERTICAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA 233
3.2 EFICÁCIA HORIZONTAL DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS: SOBRE A CAPACIDADE JURÍDICO-CONTRIBUTIVA 249
3.2.1 Eficácia Horizontal da Capacidade Contributiva: Solidariedade resulta em um direito subjetivo de justiça fiscal? 254
3.3 MECANISMOS PRÁTICOS DA EFICÁCIA HORIZONTAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA 261
3.3.1 Da cooperação e do controle da tributação justa: transparência e simplicidade como ferramentas essenciais para a justiça fiscal 265
3.3.1.1 Controle da Eficiência dos Benefícios Fiscais: Capacidade Jurídico-Contributiva como Eixo Essencial da Transparência Fiscal 275
3.3.1.2 Capacidade Contributiva, Transparência e Planejamento Tributário 283
3.3.1.3 Transparência dos impactos e alcance da tributação ambiental 293
3.3.2 Dos devedores contumazes: concentração da dívida tributária nas "mãos" de poucos: necessidade da cobrança fiscal eficiente para atender a capacidade contributiva 298

3.3.3 Análise econômica e força do mercado consumidor: essencialidade e tributação à vista da Capacidade Contributiva 303
3.3.4 Utilização da Progressividade em maior escala: sobre uma equidade fiscal .. 307
3.3.5 Tributação das Grandes Fortunas e dos Super-ricos: necessidade de regulamentação 317
3.4 RESPONSABILIDADE E PARTICIPAÇÃO DO CONTRIBUINTE NO ESTADO FISCAL: PARA ALÉM DA CONTRIBUIÇÃO INDIVIDUAL CONFORME A CAPACIDADE 324
CONCLUSÃO 330
BIBLIOGRAFIA 333

INTRODUÇÃO

A presente tese de doutoramento propõe-se a investigar o princípio da capacidade contributiva e sua relação com a eficácia horizontal dos direitos fundamentais, considerando sua importância como elemento essencial para a construção de um sistema tributário justo e equitativo. A análise parte da concepção de que a tributação não deve ser entendida apenas como um instrumento de arrecadação de recursos para o financiamento das atividades estatais, mas também como uma ferramenta de promoção da justiça social, alinhada aos princípios constitucionais que orientam o Estado Social e Democrático de Direito.

O estudo se encontra estruturado em três capítulos interligados, que abordam o papel do Estado Fiscal, o conceito de capacidade contributiva e sua normatividade, bem como os desafios práticos associados à sua aplicação e à eficácia horizontal. A construção teórica tem por referência os sistemas jurídicos fiscais do Brasil e de Portugal, o que permite identificar semelhanças e diferenças nos modelos tributários desses países e, com isso, fornecer uma visão abrangente sobre os limites e as possibilidades da aplicação do princípio da capacidade contributiva. Aliás, mesmo com todas as distinções estruturantes, pretende-se verificar a existência de viés similar na fixação dos princípios do Estado Fiscal moderno.

No primeiro capítulo, "Estado Fiscal e o Dever Fundamental de Contribuir: A Solidariedade Fiscal para um Estado Social", aborda-se o conceito de Estado e suas formas, analisando como a organização política e administrativa influencia o sistema fiscal e a distribuição das competências tributárias. É explorada a relação entre a dependência financeira-tributária do Estado e a realização das despesas públicas, destacando-se a importância dos tributos como instrumentos para a concretização de direitos fundamentais. Nesse contexto, o capítulo analisa as diferenças entre o modelo federal brasileiro e o modelo unitário português, bem como as implicações dessas configurações para o financiamento do Estado e a promoção da justiça fiscal. Além disso, são discutidos temas como a composição das receitas públicas, a extrafiscalidade dos tributos e a inexistência de um imposto sobre grandes fortunas em ambos os sistemas tributários, que suscita debates acerca da capacidade contributiva e da progressividade fiscal. A partir dessa análise, o capítulo sublinha a necessidade de uma solidariedade fiscal que transcenda a visão negativa sobre os tributos, reconhecendo-os como um dever fundamental dos cidadãos em prol da construção de uma sociedade mais equitativa, como já sublinhado por Casalta Nabais.

O segundo capítulo, intitulado "O Princípio da Capacidade Contributiva", dedica-se a uma análise detalhada do conceito, de sua evolução histórica e de sua normatividade nos

sistemas jurídicos do Brasil e de Portugal. Inicia-se com uma reflexão sobre o significado jurídico da capacidade contributiva, destacando a sua ligação intrínseca aos princípios da igualdade e da justiça fiscal. São abordadas as origens do conceito, com ênfase no pensamento de Adam Smith e outros teóricos que estabeleceram a base normativa para a tributação proporcional às condições econômicas dos contribuintes. O capítulo também discute os direitos fundamentais relacionados à capacidade contributiva, como o direito à igualdade e à dignidade, e analisa o papel desse princípio na estruturação dos sistemas tributários brasileiro e português. A partir daí, questiona-se se a capacidade contributiva tem sido efetivamente aplicada de maneira a promover uma tributação justa, considerando os fatores como a progressividade, a extrafiscalidade e o impacto dos benefícios fiscais. Além disso, são examinados os desafios representados pela evasão e elisão fiscal, bem como pela regressividade do sistema tributário, que tende a onerar desproporcionalmente os contribuintes de menor renda. O capítulo conclui ressaltando a necessidade de critérios claros e objetivos para a definição da capacidade contributiva, que devem ser o ponto vital de um sistema tributário justo e eficiente.

Por fim, o terceiro capítulo, "Sobre a Eficácia Horizontal da Capacidade Contributiva", explora um aspecto basilar da presente tese: a eficácia horizontal do princípio da capacidade contributiva. Tradicionalmente, os direitos fundamentais são analisados em sua dimensão vertical, ou seja, como limites à atuação do Estado perante o cidadão. No entanto, o capítulo propõe uma abordagem que estende a aplicação dos direitos fundamentais, e em especial da capacidade contributiva, às relações entre particulares, enfatizando a solidariedade como um elemento essencial para a justiça fiscal. São discutidos os mecanismos práticos para a concretização dessa eficácia horizontal, como a transparência fiscal, a simplicidade no sistema tributário e o controle social sobre a arrecadação e o gasto público. O capítulo também aborda questões como a tributação das grandes fortunas, a utilização da progressividade em maior escala e a necessidade de combater a regressividade do sistema por meio de um equilíbrio entre a tributação sobre renda, patrimônio e consumo. Destaca-se, ainda, a importância da responsabilidade e da participação ativa dos contribuintes no Estado Fiscal, como forma de fortalecer a solidariedade fiscal e assegurar uma distribuição justa das receitas públicas.

Essa estrutura permite explorar o princípio da capacidade contributiva de forma ampla e multidimensional, articulando aspectos teóricos, históricos e práticos. A tese busca contribuir para o debate sobre a justiça fiscal ao propor uma análise crítica e fundamentada do papel da capacidade contributiva nos sistemas jurídicos contemporâneos, bem como de sua relação com a eficácia horizontal dos direitos fundamentais. A partir dessa análise, espera-se oferecer subsídios para o aprimoramento dos sistemas tributários, reforçando a necessidade de que a

tributação seja pautada por princípios de equidade, transparência e solidariedade. O reconhecimento da capacidade contributiva como um princípio orientador do sistema tributário é, portanto, essencial para a consolidação de um Estado Social e Democrático de Direito que promova o bem-estar de todos os cidadãos, sem comprometer a sustentabilidade financeira e a eficiência administrativa.

CAPÍTULO I - ESTADO FISCAL E O DEVER FUNDAMENTAL DE CONTRIBUIR: A SOLIDARIEDADE FISCAL PARA UM ESTADO SOCIAL

1.1 CONCEITO DE ESTADO E SUAS FORMAS: BUSCA PELA SATISFAÇÃO DOS INTERESSES SOCIAIS

Desde os primórdios da humanidade, os homens agrupam-se com o intuito de realizar mais facilmente os seus objetivos. Apesar do caráter natural egoístico do ser, a espécie possui tendência (instinto) de viver em sociedade, onde a cooperação forma o preceito básico do homem social. Contudo, em um determinado momento, o sentimento egocêntrico irá prevalecer, a tornar a convivência insustentável, pois cada um buscaria impor as suas vontades e individualidades aos seus semelhantes, na medida que lhe conviesse, uma vez que:

> O homem (*homo sapiens*) não é um produto simples da natureza, mas o resultado do convívio com os outros homens. Por isso, apesar de sua *sociabilidade*, há nele, sempre, algo de próprio, tipicamente individual, que não se *dissolve* no social nem se torna comum. Seria um verdadeiro caos[1].

Dessa forma, devido a esse individualismo natural, torna-se indispensável a firmação de regras comportamentais, pois o homem necessita ceder uma parcela de seus direitos ao Estado, inclusive sua liberdade, para que seja possível a convivência intersubjetiva, já que o instinto primitivo do ser humano acarreta conflitos intermináveis de interesses. A insuficiência do ser humano enquanto ente isolado impôs-lhe a necessidade de se agrupar, processo que culminou na constituição da vida em coletividade como forma de assegurar sua subsistência, proteção e desenvolvimento. Bem verdade, essa é uma das grandes razões que fundamentam a essencialidade da existência de regras em uma sociedade, principalmente as de natureza jurídica, pois sem elas se viveria em uma conflagração ininterrupta: "A vida humana em sociedade, a vida do homem diante de outro homem ou dos homens, em face dos entrechoques de interesses que, inevitavelmente, ocorrem, precisa ser ordenada pela comunidade, a fim de que essa convivência seja a mais harmônica possível"[2].

Torna-se inviável a vida social sem que seja permeada das mais várias normas, pois, apesar do livre arbítrio e da liberdade inerente ao nosso ser, nossas vidas devem ser delimitadas por regras, as quais, muitas das vezes, são cumpridas inconscientemente, tendo em vista a

---

[1] MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico**: Plano da Existência. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 4.
[2] Ibidem, p. 3.

habitualidade com que são exercidas[3]. De modo convergente, Durkheim[4] sustenta de forma categórica que a vida em sociedade não pode expandir-se em qualquer domínio sem que a vida jurídica a acompanhe pari passu, regulando os mesmos vínculos sociais. Para o autor, a juridicidade é elemento inerente à manutenção da harmonia no convívio coletivo.

Afinal, sofre-se a incidência de regras nos mais variados processos de adaptação social: sejam os mandamentos da etiqueta, quando se está em um jantar sofisticado, sejam as vestimentas utilizadas em tal ocasião; até mesmo condutas culturalmente aceitas, com as quais temos o sentimento de dever em respeitá-las, apenas por serem moralmente apropriadas. Embora essas regras exerçam influência nas dinâmicas sociais, frequentemente mostram-se incapazes de alcançar plenamente seus objetivos, dada a ausência de mecanismos coercitivos que assegurem sua efetividade junto aos seus destinatários. Tal atributo, no entanto, é próprio da norma jurídica, cuja capacidade de imposição confere-lhe um papel singular e indispensável na preservação da ordem social. O Direito, nesse sentido, constitui um fenômeno estruturalmente vinculado à própria existência da sociedade, sendo-lhe indissociável.[5]

É a partir das normas jurídicas que o Estado pode manter a ordem e a paz entre o homem, remetendo ao famoso brocardo *ubi societas ibi ius,* pois, como bem assevera Marcos Bernardes de Mello, "as normas jurídicas são indispensáveis e insubstituíveis, porque constituem o único meio hábil e eficaz de evitar o caos social e obter uma coexistência harmônica entre os seres humanos"[6].

Nesse contexto, a existência do Estado configura-se como pressuposto fundamental para a compreensão da gênese e estruturação das normas jurídicas positivadas, uma vez que a A Ciência do Direito tem como objeto central a análise do Direito Positivo, compreendido como o conjunto de normas jurídicas válidas em determinado ordenamento jurídico, num dado espaço e tempo, as quais se expressam por meio de linguagem formalizada, estruturada segundo convenções específicas, mas não podem ser dissociadas do contexto cultural e valorativo em que se inserem. Com efeito, a existência e a inteligibilidade das normas jurídicas dependem da sua imersão em um universo social e axiológico que as condiciona, orienta sua interpretação e legitima sua aplicação, tratando-se, portanto, de um fenômeno normativo cuja dimensão

[3] BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. 5. ed. Rev. São Paulo: Edipro, 2012, p. 25-27.
[4] DURKHEIM, Émile. **As regras do método sociológico**. São Paulo, Ed. Martin Claret, 2002, p. 54.
[5] REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 22. ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 1-5.
[6] MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico:** Plano da Existência. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 7.

linguística está intrinsecamente vinculada a pressupostos culturais, históricos e ideológicos que informam o sistema jurídico como um todo.[7]

Mesmo partindo uma estruturação arcaica, o poder político voltado à reunião de um determinado povo em um território sempre esteve presente. Embora já tivéssemos formações sociais nas civilizações mais antigas, pode-se atribuir a Maquiavel o primeiro uso do termo "Estado" na forma como o conhecemos hoje[8]. Não obstante a existência de formas de organização política anteriores, parte da doutrina sustenta que o termo "Estado", entendido como sinônimo de sociedade política institucionalizada, somente passou a ser utilizado a partir do século XVI. Essa constatação leva à conclusão de que a conceção moderna de Estado, como entidade soberana dotada de estrutura jurídica, autoridade centralizada e território definido, só teria se consolidado efetivamente no cenário europeu a partir do século XVII, no contexto do surgimento das monarquias absolutistas e do fortalecimento das ideias de soberania estatal.[9]

Na definição contemporânea do Estado, a doutrina reconhece, em geral, pelo menos três elementos fundamentais que caracterizam um centro de poder político como um Estado. Dois desses elementos são de ordem material: o território e o povo. Quanto ao terceiro elemento, de natureza formal, há alguma divergência, sendo mais comum a inclusão de conceitos como poder, autoridade, soberania e governo[10]. Hans Kelsen, ao tratar da estrutura do Estado, adota uma concepção tripartite, segundo a qual este se compõe de três elementos essenciais: a população, o território e o poder soberano, cuja manifestação se concretiza por meio de um governo dotado de autonomia e independência no exercício de suas funções[11].

O conceito de Estado pode ser apresentado, conforme expõe Gabriel Ivo[12], como uma comunidade composta por uma população que habita um território definido, vivendo sob a autoridade de um poder ou governo. Assim, o Estado pode ser compreendido como uma organização política que reúne uma coletividade em um espaço territorial delimitado, submetida a uma mesma autoridade política ou governamental.

Enquanto entidade política, o Estado se orienta pela finalidade precípua de promover o bem comum, entendido como a criação de condições estruturais e institucionais aptas a favorecer o pleno desenvolvimento da personalidade humana. Nesse sentido, a organização

---

[7] CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do Direito** – O Construtivismo Lógico-Semântico. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 92.
[8] ZIMMERMANN, Augusto. **Teoria geral do federalismo democrático**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014, p. 10.
[9] DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 28. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 51.
[10]Ibidem, p. 51.
[11] KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 4ª ed. Coimbra: Arménio Amado Editora, 1976, p. 386.
[12] IVO, Gabriel. **Constituição Estadual**: competência para elaboração da constituição do estado-membro. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 71

estatal configura-se como um meio racionalizado de viabilização dos projetos individuais de vida, assegurando, por meio de sua atuação normativa e administrativa, a realização dos direitos fundamentais e a concretização de um ambiente de justiça e equidade social.[13]

Para cumprir suas finalidades, é natural que o Estado exerça algum nível de interferência na vida dos indivíduos, embora essa intervenção varie em intensidade de acordo com os valores e objetivos que cada sociedade pretende preservar ou atingir, sempre considerando o direito positivo e os princípios normativos que o orientam. Atuando como gestor dos interesses de uma comunidade dentro de um território específico, o Estado foi historicamente estruturado para atender às demandas coletivas, promovendo o bem-estar geral por meio da oferta de serviços e da criação de normas que regulam a convivência entre seus cidadãos.

A justificação ontológica e funcional do Estado repousa na multiplicidade de atribuições que lhe são inerentes, destacando-se sua atuação enquanto ente regulador das relações sociais, provedor de bens e serviços públicos essenciais, bem como agente de redistribuição de riquezas e de promoção da justiça social. Por meio de tais funções, o Estado afirma-se como instrumento jurídico-político indispensável à organização da vida em sociedade e à concretização dos direitos fundamentais.

Tomando-se por base os modelos adotados por Brasil e Portugal[14], referências para a elaboração do presente trabalho, percebemos que se distinguem apenas na forma de Estado, pois um adota a estrutura de federação e outro o estado unitário, apesar de ambos serem República e terem por base o Estado de Direito Democrático, isto é, todos se baseiam da dignidade da pessoa humana, na consagração da vontade popular, na consolidação da separação dos poderes e na promoção, garantia e proteção dos direitos fundamentais.

A multiplicidade de formas de Estado permite identificar diferenças, peculiaridades e pontos comuns nas respectivas ordens jurídicas. Nesse quadro analítico, os Estados podem ser classificados a partir de diversos critérios, incluindo sua origem histórica, dimensão territorial, forma de governo, regime político, localização geográfica, entre outros. No entanto, para os fins específicos da análise da organização do Estado, destaca-se como critério particularmente relevante a forma pela qual se estrutura e distribui o poder político no interior do território estatal. Essa dimensão permite compreender as distintas modalidades de organização jurídico-

[13] Ibidem, p. 108.
[14] Artigos 1º a 6º da Constituição da República Portuguesa. Artigos 1º a 4º da Constituição da República Federativa do Brasil.

política adotadas pelos Estados contemporâneos, especialmente no que se refere à centralização ou descentralização do exercício do poder público.[15]

No âmbito da organização territorial do poder político, os Estados podem assumir diferentes arranjos institucionais, definidos conforme o grau de centralização ou descentralização que caracterize sua estrutura político-administrativa. Tais configurações refletem escolhas constitucionais e históricas quanto à distribuição das competências legislativas, administrativas e financeiras entre os diversos níveis de governo, influenciando diretamente a dinâmica das relações entre o centro e as unidades territoriais subnacionais[16]. Tradicionalmente, no que diz respeito à organização do poder político em um mesmo território, o Estado é classificado de acordo com a coexistência ou não de múltiplos centros de poder político em seu território. Assim, a forma de Estado pode ser tipologicamente caracterizada como simples, também designada unitária, ou composta, por vezes referida como complexa. Sob uma perspectiva analítica, o critério fundamental para essa classificação reside na estruturação do poder político no interior do território estatal: trata-se, de um lado, da existência de um único centro de poder soberano que exerce autoridade sobre todo o território nacional (modelo unitário); de outro, da presença de múltiplos centros politicamente autônomos, coexistindo com uma autoridade central, característica dos modelos compostos, em que a distinção repousa, portanto, na forma como se distribui a titularidade e o exercício do poder político entre os diversos níveis institucionais que integram a organização estatal.

A despeito da forma estatal adotada, unitária ou composta, é possível observar que todos os Estados contemporâneos incorporam, em maior ou menor grau, mecanismos de descentralização territorial do poder, cuja materialização é verificada por meio da criação de entes subnacionais com personalidade política própria, tais como comunas, municípios, províncias ou condados, aos quais são atribuídas competências próprias no âmbito da gestão de interesses locais. Alternativamente, pode ocorrer sob a forma de descentralização administrativa, de natureza institucional ou funcional, caracterizada pela delegação de atribuições específicas a órgãos da Administração Pública indireta, como autarquias, fundações públicas, associações públicas ou outras entidades dotadas de autonomia técnico-administrativa, o que faz promover maior eficiência na gestão pública, aproximar a tomada de decisões do cidadão e garantir a adaptação das políticas públicas às realidades locais.[17]

---

[15] ZIMMERMANN, Augusto. Teoria geral do federalismo democrático. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014, p. 13.
[16] IVO, Gabriel. **Constituição Estadual**: competência para elaboração da constituição do estado-membro. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 77.
[17] MIRANDA, Jorge. **Teoria do estado e da constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 298.

Estados que concentram todo o poder político em um único núcleo central são classificados como unitários, como ocorre em Portugal. Esses Estados possuem uma única autoridade central que exerce controle sobre o território nacional. Entretanto, é importante destacar que essa centralização política não impede a existência de descentralização administrativa, que pode variar em intensidade. Em alguns casos, a descentralização administrativa proporciona certo grau de autonomia local ou regional, com a criação de entidades como comunas, províncias ou condados. Contudo, a ausência de autonomia política efetiva e a preservação de um único centro de poder político caracterizam a forma unitária desses Estados[18].

A coexistência de múltiplas ordens de poder político sobre um mesmo território configura o que se denomina Estado composto ou complexo. Tal configuração pode assumir distintas modalidades institucionais, tradicionalmente classificadas em quatro formas principais: união real, união pessoal, confederação e federação, cada qual com graus diversos de integração jurídica, autonomia política e unidade institucional. A união real caracteriza-se pela fusão de dois Estados que mantêm suas autonomias administrativas, mas compartilham uma única personalidade jurídica soberana no âmbito internacional. Já na união pessoal, dois Estados soberanos mantêm suas independências políticas, sendo governados por uma única pessoa, geralmente um monarca. A confederação se caracteriza como uma forma de associação de natureza pactuada entre Estados soberanos, que preservam sua independência tanto no plano interno quanto no cenário internacional. Trata-se de um arranjo institucional voluntário, fundado em tratados, destinado à consecução de finalidades comuns, tais como a defesa do território, a manutenção da ordem interna ou a intensificação de vínculos econômicos, sem que, contudo, se constitua uma soberania supranacional centralizada.[19]

A federação constitui uma forma de Estado composta por múltiplas ordens de poder político coexistentes no mesmo território. Contudo, a soberania é atributo exclusivo do ente federativo central, sendo os demais entes – como Estados-membros, províncias ou regiões – titulares apenas de autonomia político-administrativa no âmbito interno, nos limites traçados pela Constituição Federal, não possuindo, portanto, personalidade soberana no plano internacional.

---

[18] ZIMMERMANN, Augusto. **Teoria geral do federalismo democrático**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014, p. 14.
[19] Ibidem, p. 14.

Hans Kelsen[20] explica que, em determinadas configurações institucionais, a descentralização jurídica pode ocorrer de forma restrita, limitada ao plano das normas individuais. Nesses casos, a constituição e a legislação permanecem centralizadas no âmbito da autoridade normativa superior, ao passo que apenas a função administrativa e jurisdicional é descentralizada de modo parcial. A repercussão territorial das decisões administrativas ou judiciais emitidas por essas autoridades descentralizadas limita-se a um espaço geográfico específico, de modo que tais normas adquirem natureza local que, em consequência, tanto as autoridades administrativas quanto os órgãos jurisdicionais atuantes nesse modelo possuem competências territoriais delimitadas, sendo, portanto, caracterizados como autoridades e tribunais locais.

De forma similar, as implicações jurídicas de um Estado estruturado sob o modelo federativo são destacadas por Gabriel Ivo[21], que aponta que a característica de um Estado ser dividido em diversas regiões, como ocorre no caso brasileiro, traduz-se, no campo do Direito, na existência de um ordenamento jurídico composto por normas com diferentes âmbitos territoriais de validade. Isso significa que as normas jurídicas podem variar conforme o território em que são aplicadas, refletindo a repartição do poder político e administrativo entre os entes federativos.

Nos Estados estruturados sob a forma federativa, a distribuição do poder político fundamenta-se em uma repartição constitucional de competências entre, ao menos, dois níveis de entes federativos autônomos. Essa divisão visa assegurar a coexistência harmônica entre as distintas esferas de governo, estabelecendo, de modo rígido, os domínios materiais de atuação legislativa, administrativa e tributária de cada ente. Tal divisão reflete-se em diferentes dimensões do poder estatal, sendo de particular relevância, para os propósitos deste estudo, o aspecto fiscal. Essa repartição de competências fiscais é fundamental para delimitar as responsabilidades tributárias e financeiras de cada ente federado, assegurando a autonomia político-administrativa e financeira dentro do modelo federativo.

Portanto, como não se pretende averiguar historicamente a formação do Estado de ambas as nações, faremos um corte metodológico para nos aprofundar especialmente no âmbito das competências tributárias de cada modelo de Estado, a fim de auxiliar na construção do valor da capacidade contributiva diante das distinções dos sistemas fiscais.

---

[20] KELSEN, Hans. Formas de organização estatal: centralização e descentralização. **Revista de Direito Administrativo.** FGV: Rio de Janeiro. V. 4, 1946. P. 55-56.

[21] IVO, Gabriel. **Constituição Estadual**: competência para elaboração da constituição do estado-membro. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 77.

1.2 FORMA DE ESTADO, SISTEMA FISCAL E A DISTRIBUIÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

1.2.1 Estado Federal e Sistema Fiscal Brasileiro

Em primeiro lugar, é importante destacar que nenhuma corrente doutrinária considera o federalismo como algo contrário à unidade do Estado. Pelo contrário, o federalismo tem como principal objetivo assegurar a unidade estatal, sem desconsiderar ou eliminar sua diversidade. Nesse sentido, a unidade do Estado é um elemento essencial e inerente ao modelo federativo, que se organiza para equilibrar a centralização e a descentralização. A estrutura federativa é um meio pelo qual o Estado garante sua unidade ao mesmo tempo em que reconhece a autonomia de seus entes constitutivos. Assim, a autonomia dos entes federados não contradiz a unidade estatal, mas sim a noção de que todo o poder político deve necessariamente emanar de um único centro de autoridade[22].

Como assevera Gabriel Ivo[23]:

> Posicionando-se o observador do lado de fora, destacado do Estado Federal, não nota a diversidade normativa. Para o Direito das Gentes há apenas Estados, não importa se federal ou unitário. Federal é conceito de direito interno dos Estados, direito constitucional. O Estado Federal, portanto, como utilizado frequentemente, significa Estado que por sua Constituição se fez federativo –alto grau de descentralização.

Do ponto de vista filosófico-moral, o federalismo apresenta-se como uma estrutura flexível e adaptável, capaz de equilibrar a pluralidade e a unidade de um Estado. Trata-se de um modelo que reconhece e respeita a diversidade cultural, social e regional, preservando ao mesmo tempo a integridade e a coesão da nação. Essa forma de organização política promove a coexistência harmoniosa entre diferentes identidades, fomentando uma cooperação coletiva em prol do bem comum. Dessa forma, o federalismo reflete uma vontade geral de colaboração, onde a unidade estatal é garantida sem que se imponha a uniformização ou se negligencie a riqueza das diferenças culturais de uma civilização[24].

---

[22] BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 147.
[23] IVO, Gabriel. Op. cit., p. 81.
[24] BADÍA, Juan Fernando. **El estado unitario, el federal y el estado autonomico**. 2. Ed. Madri: Editorial Tecnos, 1986, p. 87-88.

Entre os distintos modelos de organização do Estado, a forma federativa sobressai pela elevada complexidade estrutural, decorrente da convivência institucional de múltiplos centros de poder político. Cada um desses entes federados possui autonomia garantida constitucionalmente, o que lhes confere capacidade de autogoverno, autolegislação e autoadministração, dentro dos limites estabelecidos pela ordem federativa. Esse sistema representa uma união de estados que, ao mesmo tempo em que preservam sua individualidade e competências próprias, formam um todo integrado. O federalismo, portanto, combina a descentralização do poder com a manutenção de uma estrutura unitária, criando um equilíbrio entre a autonomia dos entes federados e a soberania do Estado como um todo.

Sampaio Dória[25] conceitua o federalismo como uma fórmula de composição política com caráter histórico-programático, concebida com o propósito de viabilizar a coexistência, em um mesmo território, de múltiplas ordens de poderes autônomos, cada qual delimitada por sua respectiva esfera de competências. Segundo o autor, os Estados que adotaram tal modelo buscaram, por meio dele, alcançar a unidade nacional preservando, ao mesmo tempo, a diversidade regional, sendo, portanto, uma arquitetura institucional voltada à construção de um sistema de equilíbrio de poderes, fundado no contraste e na convivência entre autonomias paralelas, especialmente relevante no contexto histórico em que se pretendia superar os excessos de centralização característicos das monarquias absolutas.

José Maurício Conti[26] identifica como fundamentais à organização de um Estado federativo seis características principais. A estrutura federativa pressupõe, em primeiro lugar, a presença de, ao menos, duas esferas de governo, assegurando a coexistência entre um ente central e unidades descentralizadas. Em segundo plano, destaca-se a autonomia conferida a essas unidades federativas, a qual se manifesta nas dimensões política, administrativa e financeira, permitindo-lhes exercer competências próprias de forma independente, dentro dos limites constitucionalmente fixados. A terceira característica é a organização estatal formalizada por uma constituição, que estabelece as bases do modelo federativo. Em seguida, menciona-se a repartição de competências entre as entidades descentralizadas, garantindo a distribuição das funções estatais. A quinta característica refere-se à participação das entidades descentralizadas na formação da vontade nacional, promovendo um equilíbrio na representação de interesses locais e nacionais. Por fim, aponta-se a indissolubilidade da federação, um traço

[25] DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de Rendas Tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 9.
[26] CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. 1. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 10.

que assegura a permanência do vínculo entre os entes federado.

George Anderson[27] sustenta que o federalismo se caracteriza pela presença de dois níveis de governo constitucionalmente estabelecidos, cada um dotado de um grau efetivo de autonomia em relação ao outro, sendo que ambos os entes governamentais respondem diretamente perante seus respectivos eleitorados.

No modelo de Estado federal, observa-se a coexistência de mais de uma ordem de poder político. Significa que, paralelamente às normas emanadas do poder central com abrangência nacional, coexistem normas editadas pelos entes subnacionais, cuja eficácia jurídica se limita às respectivas esferas territoriais. Este arranjo normativo evidencia a autonomia política conferida aos entes federativos, constituindo um dos elementos estruturantes da forma federativa de Estado, o que, alías, representa um dos pilares fundamentais do federalismo, ao assegurar que os entes federados disponham de capacidade para organizar suas próprias instituições, exercer competências legislativas e administrativas próprias e participar da formação da vontade política nacional de modo autônomo e cooperativo.

Nesse contexto, a descentralização no Estado federal não pode ser meramente administrativa ou mínima; ela deve ser plena, ou seja, política. A autonomia política dos entes federados não pode ser uma concessão discricionária do poder central, pois tal configuração resultaria em uma simples desconcentração administrativa, caracterizada pela subordinação hierárquica dos entes regionais ao governo central. No federalismo, não há espaço para superioridade hierárquica entre os entes federados, visto que a essência desse modelo repousa na igualdade jurídica e na autonomia política entre os diferentes níveis de governo.[28].

Embora seja possível identificar características gerais que permitem classificar um Estado como federal, não existe um modelo universal aplicável a todas as federações. Cada Estado apresenta peculiaridades próprias em sua formação e organização, as quais influenciam diretamente os níveis de descentralização e as relações entre os entes federados. Essas especificidades tornam o federalismo um fenômeno único em cada contexto nacional, refletindo as singularidades naturais, sociais, políticas, jurídicas e econômicas de cada país. Assim, o estudo da forma federativa de um Estado exige uma análise detalhada de sua Constituição, que constitui o fundamento jurídico e político de sua organização. Em razão dessas particularidades, é possível afirmar que nenhum modelo federativo é exatamente igual a outro, o que distingue o estudo do federalismo como conceito geral do estudo dos diversos federalismos existentes no

[27] ANDERSON, George. **Uma introducción al federalismo**. Madrid: Marcial pons, 2002, p. 22.
[28] BASTOS, Thiago Guerreiro. Federalismo. In: CORREIA NETO, Celso de Barros; LONGO, Ana Carolina Figueiró (Orgs.). **Pacto federativo**. 1 ed. Brasília: IDP, 2015, p. 280.

mundo.

O elemento mais fundamental em uma federação consiste na aptidão para gerir um sistema que promova a convivência equilibrada entre as distintas ordens de poder. A preservação do pacto federativo, fundamento da unidade e da coesão institucional entre os entes que integram a Federação, demanda, de maneira imprescindível, a institucionalização de mecanismos jurídico-constitucionais capazes de assegurar a construção de um modelo de articulação intergovernamental pautado na cooperação e na solidariedade.

A estabilidade e a funcionalidade do sistema federativo dependem, assim, da existência de arranjos normativos que promovam a integração harmônica entre os diferentes níveis de governo, garantindo o equilíbrio na repartição de competências e a corresponsabilidade na formulação e execução de políticas públicas, garantindo as autonomias regionais e locais com os objetivos comuns da federação, promovendo, assim, a estabilidade e a eficácia da organização estatal.

As particularidades intrínsecas a cada modelo de federalismo fundamentam a diversidade de tipologias existentes, permitindo classificações que consideram aspectos como a origem histórica, a forma de organização política e administrativa e a presença de disparidades econômicas entre os entes federados. Essas características não apenas refletem as especificidades de cada Estado, mas também influenciam diretamente o modo como a federação é estruturada e como as relações de cooperação ou competição entre os entes são estabelecidas. Assim, essas tipologias evidenciam a flexibilidade do federalismo como conceito, moldado pelas necessidades e contextos de cada nação [29]

Em uma federação, a busca pelo equilíbrio entre os entes federados deve ser uma prioridade constante, pois esse equilíbrio é essencial para garantir a estabilidade e a funcionalidade do pacto federativo. Esse processo, no entanto, está profundamente ligado ao jogo político de cada Estado, o que significa que não existe um modelo universal ou padrão que possa ser adotado indiscriminadamente. Em vez disso, cada federação desenvolve suas próprias estratégias e experiências, orientadas por suas especificidades históricas, sociais, econômicas e culturais, na tentativa de alcançar a estabilização política, a coesão entre os entes e o pleno desenvolvimento do país como um todo[30].

---

[29] "Las federaciones diferen enormemente em su composición social y económica, y em sus instituiciones. Incluyen a países muy grandes y muy pequenos, a países ricos y pobres, a países que tienen poblaciones muy homogéneas y muy diversas. Algunas federaciones son democracias duraderas, mientras otras tienen uma historia de democracia más reciente y turbulenta". ANDERSON, George. **Uma introducción al federalismo**. Madrid: Marcial pons, 2002, p. 20.

[30]BASTOS, Thiago Guerreiro. *Op. Cit*., p. 281.

Os Estados estruturados sob a forma federativa oferecem, em sua essência, condições propícias ao fortalecimento de uma ordem social democrática e plural. Isso porque sua organização institucional repousa na articulação de entes dotados de autonomia, os quais compartilham, de modo coordenado e harmônico, o exercício do poder político, promovendo a descentralização decisória e a valorização da diversidade regional. Essa característica permite a coexistência e a harmonização de interesses nacionais, regionais e locais, promovendo uma distribuição do poder que reflete a diversidade das necessidades e expectativas da sociedade. Além disso, apenas em um contexto democrático é possível assegurar a autonomia plena dos entes federativos, condição indispensável para o funcionamento eficaz e legítimo dessa forma de organização estatal.

Ainda que a maior parte dos Estados, tanto antigos quanto contemporâneos, tenha sido constituída sob a forma unitária, tal fato não implica a superioridade desse modelo em relação aos adotados pelos Estados compostos. O modelo federalista, conforme já destacado, caracteriza-se por sua maior complexidade, especialmente no que se refere à tarefa de repartir de forma justa e equilibrada as competências entre os entes federados e, ao mesmo tempo, assegurar-lhes recursos ou fontes de financiamento suficientes para o cumprimento de suas atribuições constitucionais. No entanto, essa complexidade inerente ao federalismo não deve ser interpretada como uma desvantagem ou como justificativa para considerar os modelos unitários mais adequados.

O federalismo, embora adequado para determinados países, não se apresenta como solução universal para todos os contextos. Cada Estado deve avaliar cuidadosamente sua realidade histórica, social, cultural e econômica, identificando a forma de organização política que melhor se alinha à promoção de seus objetivos e ao atendimento das necessidades de sua população. O modelo federativo, com todas as suas complexidades inerentes, requer uma administração sofisticada e mecanismos que promovam equilíbrio e cooperação entre os entes autônomos. No entanto, o fato de diversos Estados, nos últimos anos, terem optado pela organização federativa sugere que esse modelo tem sido reconhecido como uma estrutura eficiente para atender aos desafios contemporâneos e garantir a concretização das metas nacionais. Sua adoção em diferentes contextos evidencia o potencial do federalismo em harmonizar interesses locais, regionais e nacionais, promovendo, de forma satisfatória, o desenvolvimento e a coesão social.

Não há um modelo universal de federalismo; cada Estado desenvolve arranjos próprios, marcados por particularidades políticas, jurídicas e administrativas. Assim, a compreensão de um sistema federativo exige uma análise aprofundada de suas especificidades estruturais e

funcionais. Deve-se, portanto, admitir a existência de diferentes manifestações históricas, políticas e jurídicas do fenômeno federativo, revelando a pluralidade dos "federalismos" enquanto construções contextualmente situadas e sujeitas a variações significativas conforme os marcos constitucionais e as tradições jurídico-políticas de cada país. Nesse sentido, para que se possa realizar uma avaliação crítica do modelo federativo brasileiro, é imprescindível conhecê-lo em sua complexidade, em que se revela relevante examinar, ainda que de forma sintética, o contexto histórico que deu origem à forma de federalismo atualmente vigente no Brasil.

No Brasil, o federalismo teve sua origem com a Proclamação da República, em 15 de novembro de 1889, quando a monarquia foi derrubada pelo Marechal Deodoro da Fonseca. Esse marco histórico possibilitou a implantação da federação em território nacional, iniciada pelo Decreto nº 1, emitido na mesma data, e consolidada posteriormente com a promulgação da Constituição de 1891. Inspirada no modelo estadunidense, a nova Carta Constitucional, de caráter liberal e conciso, confirmou a organização federativa do poder político no Brasil, promovendo a igualdade formal entre os estados-membros e estabelecendo as bases para a descentralização política e administrativa do país[31].

É importante destacar que, ao contrário do modelo dos Estados Unidos, onde o federalismo surgiu da união de Estados soberanos, o federalismo brasileiro teve origem na fragmentação do poder central do Império após a Proclamação da República. Esse processo implicou a distribuição do poder político do centro para as regiões periféricas, caracterizando um modelo de federalismo por desagregação, também chamado centrífugo. Nesse contexto, o poder político, antes concentrado em um único ente central, passou a ser compartilhado por pelo menos duas esferas de governo, marcando a transição para a forma federativa de organização do Estado.

Observa-se que, embora exista uma tendência centralizadora em grande parte das federações contemporâneas, essa propensão é ainda mais evidente em países cujo federalismo emergiu de um processo de desagregação, como ocorreu no Brasil. Essa predisposição pode ser atribuída à tradição unitarista herdada do período imperial, que, ao longo dos anos, permitiu o desenvolvimento de práticas centralizadoras no âmbito da República. Um reflexo claro dessa influência foi a postura monárquica adotada por muitos presidentes nas primeiras décadas republicanas, frequentemente marcada pelo uso excessivo do instituto da intervenção federal

[31] ZIMMERMANN, Augusto. **Teoria geral do federalismo democrático**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014, p. 302.

nos estados-membros, comprometendo a autonomia prevista no modelo federativo[32].

Desde o início, os mecanismos de repartição de receitas implementados nas diversas cartas constitucionais brasileiras se destacaram por sua originalidade, especialmente quando comparados aos sistemas adotados em outros países. Além disso, esses mecanismos passaram por inúmeras mudanças ao longo do tempo, refletindo as adaptações às necessidades e circunstâncias históricas do país. Para Dória, essas transformações justificam a divisão do federalismo brasileiro em três fases distintas. As etapas são caracterizadas por elementos como o grau de autonomia política e financeira conferido aos entes federados, a intensidade e a qualidade das relações estabelecidas entre os diversos níveis de governo, bem como pelo nível de rigidez institucional progressiva conferido pelo arranjo constitucional que estrutura o pacto federativo[33].

Conforme apontado pelo autor, a Constituição de 1891 refletiu um período marcado por tendências centrífugas, caracterizadas por uma descentralização acentuada do poder político e fiscal. Nesse contexto, a cooperação e a solidariedade financeira entre os entes federativos eram reduzidas, e a ausência de mecanismos mais rígidos de coordenação resultava na possibilidade de bitributação. Tal conformação estrutural fragilizada resultou em uma arrecadação insuficiente, ancorada em um sistema tributário obsoleto, de baixa efetividade e marcado por uma lógica predominantemente empírica. Esse modelo demonstrava reduzida capacidade de absorção do produto interno bruto, comprometendo, assim, tanto o financiamento adequado das funções estatais quanto o impulso ao desenvolvimento nacional.

Nas Constituições Federais de 1934, 1937 e 1946, observou-se uma tendência de centralização política e financeira, embora os estados ainda preservassem certa autonomia. Período marcado pelo fortalecimento dos mecanismos de solidariedade financeira no âmbito da federação, bem como por esforços sistemáticos voltados à harmonização dos regimes tributários entre os diversos entes federativos. Durante essa fase, registrou-se um aumento significativo das receitas federais, acompanhado pelo início da distribuição de receitas entre os entes federativos. Além disso, houve avanços no aprimoramento do sistema tributário, o que contribuiu para a melhora econômica e para a maior capacidade do Estado em atender às demandas nacionais e regionais.

Com a promulgação da Emenda Constitucional nº 18, de 1° de dezembro de 1965, e a entrada em vigor da Constituição de 1967, o federalismo fiscal brasileiro passou a ser

[32]Ibidem, p. 304.
[33] DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de Rendas Tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 42-44.

caracterizado por uma acentuada concentração das receitas na esfera da União, em detrimento dos estados e municípios. Essa hipertrofia das rendas federais evidenciou a necessidade de criar e aperfeiçoar mecanismos mais eficazes de repartição de receitas entre os entes federativos, com o objetivo de promover maior equilíbrio financeiro e autonomia aos estados e municípios, além de assegurar uma gestão fiscal mais eficiente e justa.

Mesmo que tenha instituído formalmente a organização político-administrativa do Brasil sob a forma federativa, a Constituição de 1891 se revelou insuficiente quanto à efetiva promoção da autonomia dos entes federados e à implementação de mecanismos de cooperação intergovernamental. A ausência de qualquer mecanismo de repartição de receitas deixou os estados encarregados exclusivamente de financiar suas próprias necessidades, criando um modelo em que a União só intervinha em situações excepcionais, como casos de calamidade pública. Esse cenário acabou por intensificar as desigualdades regionais, dado que os estados com menor capacidade arrecadatória enfrentavam dificuldades mais severas em atender às demandas de suas populações[34].

A Constituição de 1934 expressou uma tendência centralizadora, em consonância com a herança unitarista legada pelo período imperial brasileiro, evidenciando a persistência de traços históricos na conformação institucional da nação. Apesar de preservar a forma federativa de organização, apresentava claras tendências centralizadoras, como a ampliação da lista de competências exclusivas da União e com hipóteses que justificassem a intervenção federal nos estados-membros. Contudo, mesmo com esse caráter centrípeto, a Constituição introduziu esforços modestos para fomentar a cooperação entre os entes federados, principalmente por meio da criação de impostos regionais, cujas receitas eram compartilhadas entre estados e municípios, marcando um avanço inicial em direção a uma maior solidariedade financeira[35].

A tendência intervencionista introduzida pela Constituição de 1934 foi aprofundada na Constituição de 1937, resultando em um retrocesso significativo no que diz respeito à repartição das receitas tributárias entre os entes federados. Essa regressão foi evidenciada pela extinção do auxílio destinado aos estados do Nordeste, previsto pela carta anterior, bem como pelo término da repartição do produto dos impostos residuais, que passaram a ser integralmente destinados à entidade tributante. Como consequência, o modelo federalista, que pressupõe a autonomia política, administrativa e financeira dos entes federados, foi consideravelmente

[34] ALVES, Raquel de Andrade Vieira. **Federalismo fiscal brasileiro e as contribuições**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 24

[35] CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. 1. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 22.

enfraquecido, consolidando um caráter ainda mais centralizador ao sistema tributário e às relações interfederativas[36].

A Constituição de 1946 configurou um ponto de inflexão no desenvolvimento do federalismo brasileiro, ao reorientar a estrutura do Estado para uma lógica descentralizadora. Essa nova ordem constitucional promoveu a restauração da autonomia dos estados e, de forma inédita, reconheceu os municípios como entes federativos autônomos, consolidando sua participação na federação. Ademais, o texto constitucional passou a incorporar, pela primeira vez, uma preocupação explícita com a superação das desigualdades regionais, ao prever a destinação de parcelas da receita da União para o financiamento de políticas públicas voltadas ao desenvolvimento das regiões Nordeste e Amazônica. Momento em que o crescimento da autonomia dos estados-membros, considerada essencial para a consolidação de qualquer modelo federativo. Verificou-se, ademais, um alargamento das competências políticas e fiscais atribuídas aos Estados-membros, acompanhado da revalorização de instrumentos de transferência de recursos anteriormente previstos na Constituição de 1934. Paralelamente, foram instituídas novas modalidades de repartição de receitas que passaram a contemplar diretamente os Municípios, garantindo-lhes participação nas receitas provenientes da arrecadação de tributos de competência estadual e federal, representando um avanço na consolidação do federalismo fiscal, ao ampliar a autonomia financeira dos entes subnacionais e fortalecer a sua capacidade de atuação no cumprimento das funções públicas descentralizadas[37].

Embora os avanços introduzidos pelas constituições anteriores tenham sinalizado um fortalecimento do modelo federativo no Brasil, o desenvolvimento e a consolidação dessa estrutura foram significativamente comprometidos durante os 20 anos de regime militar, instaurado pelo Golpe de 1964. Observou-se no Brasil uma intensificação do centralismo político e fiscal, circunstância que fragilizou a autonomia dos entes subnacionais e comprometeu a equidade na distribuição de competências e recursos. Essa configuração institucional mostrou-se incompatível com os pressupostos estruturantes do federalismo, cuja efetividade depende da articulação harmônica e do equilíbrio de competências entre os distintos níveis de governo. Durante o regime autoritário instaurado no Brasil a partir da segunda metade da década de 1960 até meados dos anos 1980, observou-se uma forte tendência centralizadora, caracterizada pelo protagonismo absoluto da União, e, em especial, de suas empresas estatais,

---

[36] ALVES, Raquel de Andrade Vieira. *Op. Cit*. p. 25.
[37] AWAZU, Luís Alberto de Fischer. **O federalismo brasileiro e o desenvolvimento nacional**: a cooperação como elemento de equilíbrio na federação. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 64.

tanto na gestão dos recursos públicos quanto na condução da atividade econômica nacional, o que comprometeu a lógica cooperativa e descentralizadora que sustenta os modelos federativos genuínos, gerando um desequilíbrio estrutural no pacto federativo brasileiro[38].

Ainda que nos primeiros anos do regime militar persistissem traços do impulso federalista que sucedeu à derrocada do Império, como evidenciado pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965, que ampliou os mecanismos de repartição de receitas e instituiu os fundos de participação, a promulgação da Constituição de 1967 representou um ponto de inflexão na trajetória federativa brasileira. Esse texto normativo reforçou o centralismo fiscal ao concentrar, de forma expressiva, a arrecadação tributária nas mãos da União, fenômeno que se consolidou por meio da reforma tributária implementada entre 1966 e 1967, em prejuízo da autonomia dos entes subnacionais. Houve maior concentração de poder político e financeiro no âmbito federal, enfraquecendo a essência do modelo federativo e reduzindo a capacidade dos estados de exercerem suas competências de forma independente.

Dessa forma, ainda que os fundos de participação e outros instrumentos de repartição de receitas estivessem formalmente previstos, a maior parte dos recursos permanecia concentrada na esfera da União. Esse cenário, sem dúvida, comprometia significativamente a autonomia dos entes subnacionais, enfraquecendo o equilíbrio federativo e restringindo a capacidade dos estados e municípios de gerir suas competências e atender às demandas locais de forma independente e eficaz[39].

Zimmermann[40] observa que a elevada concentração de competências atribuídas à União pelas Constituições de 1967 e 1969 resultou no enfraquecimento significativo das prerrogativas reservadas aos Estados-membros, ao mesmo tempo em que ampliou de forma expressiva os poderes do Presidente da República. Para o autor, este período posicionou a chefia do Poder Executivo federal em um polo de abusos sistemáticos e intervenções políticas que comprometeram não apenas a autonomia das unidades federadas, mas também os fundamentos do próprio regime democrático, se caracterizando por grave assimetria federativa, incompatível com os princípios estruturantes do federalismo cooperativo.

A partir da década de 1980, transcorrido mais de uma década desde o início do regime militar, o Brasil ingressou em um processo gradual e progressivo de redemocratização, cujos

---

[38] TER-MINASSIAN, Teresa. **Fiscal Federalism in Theory and Practice**. Washington: International Monetary Fund, 1997, versão sem paginação.
[39] ALVES, Raquel de Andrade Vieira. **Federalismo fiscal brasileiro e as contribuições**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 25.
[40] ZIMMERMANN, Augusto. **Teoria geral do federalismo democrático**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014, p. 338.

marcos iniciais incluíram a reinstauração das eleições diretas para os cargos de governador de estado, ocorrida em 1982. Tal medida representou um importante avanço no resgate da autonomia política dos entes subnacionais e no fortalecimento das bases democráticas do pacto federativo[41].

A tendência descentralizadora que emergiu na década de 1970 foi gradualmente se consolidando e encontrou sua expressão mais marcante na promulgação da Constituição de 1988. Esse novo marco constitucional aprofundou significativamente a descentralização política e fiscal, ampliando a autonomia dos entes federativos subnacionais e garantindo um maior aporte de recursos financeiros[42].

Não obstante os avanços institucionais promovidos pela Constituição de 1988, há quem sustente que o texto constitucional vigente preservou traços marcantes de centralização normativa e político-administrativa, os quais comprometem a efetividade do pacto federativo. Nessa perspectiva, argumenta-se que, diante do elevado grau de regulamentação e da concentração de competências e recursos na esfera central, o modelo brasileiro se aproximaria mais de um Estado unitário descentralizado do que de uma federação genuína.[43] Seria formalmente uma federação, apesar da elevada concentração de poder no governo central.

Desde a Proclamação da República, o Brasil, em geral, seguiu o caminho do federalismo em suas cartas constitucionais, salvo nos períodos de governos autoritários, caracterizados por um evidente centralismo que debilitava tanto a autonomia quanto a cooperação entre os entes federativos. É fundamental compreender que o federalismo brasileiro, tal como estruturado atualmente, resultou de um processo de desconcentração do poder central em direção à periferia, promovendo a transição de um modelo unitário para um sistema federativo. Em razão dessa dinâmica de transferência de competências do centro para as periferias, tal modelo é comumente classificado como um federalismo de natureza centrífuga, ou ainda como federalismo por desagregação, caracterizando-se pela

---

[41] ALVES, Raquel de Andrade Vieira. **Federalismo fiscal brasileiro e as contribuições**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 25. A partir da associação entre descentralização, eficiência e eficácia na gestão pública, bem como de seu potencial para fortalecer a democracia, mitigar práticas clientelistas e ampliar os mecanismos de controle social sobre a atuação estatal, consolidou-se, conforme aponta a literatura, um consenso transversal entre distintas correntes do espectro político-ideológico. Embora motivadas por finalidades diversas, essas correntes convergiram na compreensão de que a descentralização deveria constituir-se em eixo estruturante das reformas voltadas à reconfiguração do sistema político e da arquitetura institucional do Estado. (BOVO, José Murari. **Federalismo fiscal e descentralização de políticas públicas no Brasil**. Araraquara: FCL/ Laboratório Editorial/UNESP; São Paulo: Cultura Academia Editora, 2000, p. 85).

[42] CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. 1. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 22.

[43] BOVO, José Murari. **Federalismo fiscal e descentralização de políticas públicas no Brasil**. Araraquara: FCL/ Laboratório Editorial/UNESP; São Paulo: Cultura Academia Editora, 2000, p. 85.

descentralização do poder a partir de uma entidade política originalmente unitária.

Sob outra perspectiva analítica, ao se considerar a forma de organização e articulação do poder político entre os entes federativos, o modelo brasileiro pode ser qualificado como um federalismo de cooperação, ou cooperativo, pois decorre da estrutura constitucional que busca promover a integração funcional e normativa entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, por meio de mecanismos institucionais voltados à corresponsabilidade na formulação e execução de políticas públicas, à repartição de competências e à partilha de recursos, em consonância com os princípios da solidariedade, da subsidiariedade e da coordenação intergovernamental.

Esse modelo, em essência, se distingue do chamado federalismo dual, pois prioriza a articulação e a interdependência entre os entes federativos, em vez de uma separação rígida de competências e funções entre as diferentes esferas de governo, tendo por essência a ausência de fronteiras rigidamente estabelecidas na repartição de competências entre os entes federativos, com maior interação colaborativa.

É inviável imaginar a existência de qualquer Estado Federal sem um mínimo de colaboração entre os diferentes níveis de governo, uma vez que a união e a cooperação mútua são pressupostos fundamentais de qualquer federação. O diferencial do federalismo cooperativo está no escopo atribuído ao termo "cooperação". Enquanto no modelo clássico a colaboração é limitada a interações pontuais e restritas, no modelo cooperativo propriamente dito, essa colaboração adquire uma abrangência significativamente maior, traduzindo-se em uma atuação mais diversificada, dinâmica e intensa entre os entes federativos[44].

Nesse cenário, a Constituição de 1891 não estabeleceu um arranjo federativo pautado na cooperação entre os entes, tendo sido fortemente inspirada no modelo estadunidense, marcado pela lógica do federalismo dual, em que há uma separação rígida de competências entre os níveis de governo, com reduzida interação entre eles, pressuponto uma separação clara e rígida de competências entre os entes federados, com mínima interação entre eles. No entanto, o insucesso desse modelo no Brasil, especialmente durante a República Velha, evidenciou suas limitações e provocou uma evolução gradual do federalismo brasileiro, que passou a incorporar características marcantes de um modelo mais cooperativo, promovendo maior interação e colaboração entre as esferas de governo[45].

---

[44] BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 151.

[45] ZIMMERMANN, Augusto. **Teoria geral do federalismo democrático**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014, p. 60.

Cumpre salientar que a efetivação de um autêntico federalismo cooperativo de feição democrática pressupõe a participação ativa e consensual dos entes federados na conformação da vontade nacional, bem como a salvaguarda dos direitos das minorias e a preservação da autonomia política, administrativa e financeira das unidades federativas. Essas características fundamentais dependem da existência de um ordenamento jurídico sólido, capaz de estabelecer bases firmes para a cooperação entre os entes, assegurando um ambiente institucional que permita a articulação de interesses comuns sem comprometer a individualidade e a independência de cada componente da federação. Aliás, é o modelo que se assenta na estrutura político-administrativa do Estado brasileiro.[46]

O sistema de descentralização política no Brasil apresenta uma peculiaridade marcante em relação à maioria das federações contemporâneas: a presença de três esferas autônomas de poder. Enquanto a maioria das federações ao redor do mundo adota um modelo de organização com apenas duas instâncias de governo, o Brasil, desde a promulgação da Constituição de 1988, implementa um singular "Federalismo de três níveis". Esse modelo inclui a União, os Estados e os Municípios como entes autônomos, cada qual com competências próprias, consolidando uma estrutura político-administrativa complexa e única no cenário internacional[47].

Para assegurar uma convivência harmônica entre os entes que integram uma federação e permitir que o Estado alcance suas finalidades, torna-se imprescindível que a Constituição defina, de forma clara, regras de repartição de competências. Essas normas têm como objetivo delimitar os campos de atuação de cada ente federativo, evitando conflitos e promovendo a cooperação entre eles. Gabriel Ivo[48] ressalta que a divisão de competências é fundamental para o funcionamento do Estado federal, pois constitui a base estrutural que sustenta toda a complexa organização desse modelo de Estado. Segundo o autor, é por meio dessa divisão que se configura a identidade de uma federação, determinando os níveis de centralização e descentralização em sua organização político-administrativa

---

[46] BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** In: Planalto. Legislação Republicana brasileira,1988. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15 de outubro de 2023.

[47] LOBO, Rogério Leite. **Federalismo fiscal brasileiro**: discriminação das rendas tributárias e centralização normativa. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 49. O autor complementar que, ao elaborar a Constituição de 1988, o constituinte originário, recém-saído de um regime autoritário, buscou instituir uma ordem constitucional marcada por singularidade e originalidade, dotada de características institucionais peculiares, com a adoção de um modelo federativo com três níveis de governo, todos reconhecidos como entes dotados de autonomia política, administrativa e financeira, em determinações de competências legislativas e de gestão. (LOBO, Rogério Leite. **Federalismo fiscal brasileiro**: discriminação das rendas tributárias e centralização normativa. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 49).

[48] IVO, Gabriel. **Constituição Estadual:** competência para elaboração da constituição do estado-membro. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 87.

A repartição de competências no ordenamento federativo brasileiro distingue-se por adotar um modelo que conjuga prerrogativas exclusivas com competências compartilhadas entre os entes federados. Esse arranjo normativo viabiliza a coexistência de atribuições privativas – reservadas a uma esfera específica de governo – com competências comuns, que facultam a atuação normativa e administrativa paralela por parte da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Essa conformação revela a vocação cooperativa do federalismo brasileiro, ao permitir a integração funcional entre os diversos níveis de governo na formulação e implementação de políticas públicas em matérias de interesse comum.

Essa simultaneidade de competências configura o federalismo brasileiro como um modelo "cooperativo," no qual os entes federativos devem estabelecer uma convivência baseada na cooperação mútua. Cada esfera de poder precisa atuar dentro de seus respectivos campos de competência, contribuindo de forma coordenada para a concretização dos objetivos e valores previstos pela Constituição. Esse sistema de distribuição cooperativa de competências foi introduzido com a Constituição de 1988, que buscou racionalizar e equilibrar as relações interfederativas, promovendo uma atuação harmoniosa entre os entes federados, alinhada aos princípios e metas constitucionais[49].

George Anderson[50] observa que, nos modelos federativos, a distribuição de competências entre os diferentes níveis de governo costuma ser estabelecida constitucionalmente de forma exclusiva, atribuindo a cada esfera governamental determinadas matérias sobre as quais pode legislar e atuar, em que cada ordem de governo desenvolva e implemente seus próprios programas no âmbito das competências que lhe são reservadas, utilizando, para tanto, os seus próprios órgãos e funcionários administrativos. Contudo, o autor adverte que, na prática, muitas questões possuem natureza transversal, envolvendo simultaneamente dimensões regionais, nacionais e até internacionais, o que resulta em frequentes zonas de intersecção entre as competências atribuídas a cada nível de governo, exigindo mecanismos de articulação e cooperação entre os entes federativos, especialmente no quesito fiscal.

Sobressaem-se dois paradigmas fundamentais adotados pelo constituinte brasileiro para a distribuição de competências entre os entes federativos: o modelo de repartição horizontal e o modelo de repartição vertical. Enquanto o primeiro pressupõe a atribuição de competências segundo a natureza da matéria, conferindo a cada ente autonomia dentro de suas áreas de

---

[49] ARAKAKI, Allan Thiago Barbosa; PUCCINELLI JÚNIOR, André. **O federalismo cooperativo e reserva do possível**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013, p. 85.
[50] ANDERSON, George. **Uma introducción al federalismo**. Madrid: Marcial pons, 2002, p. 42.

atuação específicas, o segundo baseia-se na hierarquização funcional entre os níveis de governo, estabelecendo relações de cooperação, coordenação ou supervisão entre as distintas esferas federativas. No modelo horizontal, os entes federativos atuam de maneira independente e sem subordinação entre si, cada um exercendo, com plena autonomia, as atribuições que lhes foram conferidas pela Constituição. Por outro lado, no modelo de repartição vertical, há a atribuição de competências semelhantes a diferentes entes federativos, mas com a imposição de um vínculo de subordinação. Nesse caso, os entes subnacionais podem atuar nessas competências desde que respeitem as normas gerais definidas pelo poder central, configurando uma relação hierárquica específica em determinadas matérias[51].

Para ilustrar as técnicas de repartição de competências horizontais e verticais, é pertinente apresentar exemplos concretos. A repartição horizontal de competências tem por finalidade estabelecer os domínios exclusivos e comuns de atuação dos entes federativos, disciplinados entre artigos 21 e 30 da Constituição Federal de 1988. Tal modelo visa assegurar a autonomia de cada ente na condução de matérias específicas, ao mesmo tempo em que fomenta a atuação cooperativa em áreas de interesse comum, refletindo o princípio do federalismo de equilíbrio e coordenação entre os diferentes níveis de governo. Nessas situações, os entes podem exercer suas atribuições de maneira independente, sem necessidade de seguir regras gerais definidas pelo poder central. Por outro lado, a repartição vertical é aplicada às competências concorrentes, conforme previsto no artigo 24 da Constituição, exigindo observância às normas gerais estabelecidas pela União[52].

A delimitação dessas competências, há um critério subjacente[53]. Esse critério fundamenta-se na predominância de interesse. A União é incumbida de legislar sobre matérias de interesse nacional; aos Estados compete a normatização de temas de alcance regional; e aos Municípios, a regulação de questões estritamente locais. Tal arranjo visa delimitar com precisão as esferas de competência dos entes federativos, promovendo a racionalização das funções estatais, a autonomia institucional e a eficácia na prestação dos serviços públicos.

Para que os entes federativos possam efetivamente cumprir as competências atribuídas pela Constituição, é imprescindível a disponibilização de recursos financeiros adequados. Nesse sentido, os critérios de repartição das receitas públicas desempenham um papel central, garantindo a viabilidade prática da distribuição de competências. Esses critérios são essenciais

---

[51] ARAKAKI, Allan Thiago Barbosa; PUCCINELLI JÚNIOR, André. **O federalismo cooperativo e reserva do possível.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013, p. 86.
[52] Ibidem, p. 86
[53] AWAZU, Luís Alberto de Fischer. **O federalismo brasileiro e o desenvolvimento nacional:** a cooperação como elemento de equilíbrio na federação. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 64.

para a consolidação de um modelo de federalismo cooperativo que permita a todos os integrantes da federação desenvolver-se de maneira equitativa e autônoma, promovendo, assim, o equilíbrio e a harmonia no exercício de suas atribuições.

Para a efetividade de qualquer arranjo federativo, é imprescindível a existência de uma clara e bem delimitada repartição de competências entre os entes federados, os quais devem dispor de autonomia plena. Nesse cenário, a disponibilidade de recursos financeiros adequados constitui condição sine qua non para o exercício das atribuições constitucionalmente conferidas a esses entes, funcionando como elemento essencial à concretização da autonomia política, administrativa e financeira que caracteriza os sistemas federativos. No caso de um Estado federativo como o Brasil, com um território de proporções continentais e desafios regionais significativos, a questão fiscal precisa ser enfrentada de maneira harmônica pelo legislador constituinte. Isso exige uma compatibilização entre as atribuições de cada esfera de governo e a alocação de recursos, de modo a promover equilíbrio e justiça federativa[54].

Com efeito, revela-se contraditório imputar a um ente federativo a incumbência pela prestação de serviços públicos essenciais — como os de saúde, por exemplo — sem lhe assegurar, de forma proporcional, fontes de financiamento compatíveis com a magnitude dessa responsabilidade. De igual modo, quando a Constituição confere autonomia aos entes subnacionais, mas deixa de garantir-lhes recursos financeiros suficientes e incondicionados, instala-se um cenário de dependência estrutural em relação ao ente central. Nessa hipótese, a autonomia proclamada assume contornos meramente formais, carente de efetividade concreta no plano institucional.

Ainda que a discriminação de receitas entre os diversos níveis de governo esteja presente em qualquer forma de organização estatal, nos Estados de estrutura federativa tal repartição assume papel significativamente mais relevante. Isso decorre da necessidade de assegurar a efetiva autonomia dos entes subnacionais, viabilizando o exercício pleno das competências que lhes são constitucionalmente atribuídas.

Nos Estados unitários, a atribuição de poderes tributários às unidades subnacionais ocorre com base em critérios de conveniência administrativa, estabelecidos de forma discricionária pelo poder central. Diferentemente, nos Estados federativos, essa questão assume um papel crucial na preservação da autonomia política dos entes periféricos em relação ao núcleo central de poder. Assim, torna-se essencial que os mecanismos de repartição de receitas

[54] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito financeiro: curso de direito tributário**. 3 ed. São Paulo: José Bushatsky, 1971, p. 86.

estejam solidamente previstos na Constituição, assegurando estabilidade e proteção contra alterações que possam ser influenciadas por interesses circunstanciais ou momentâneos.

Por conseguinte, a institucionalização constitucional de um sistema tributário, com a consequente atribuição de rigidez e estabilidade próprias do texto constitucional, exige uma análise criteriosa e aprofundada. Tal cautela visa evitar a conformação de um arranjo federativo composto por entes desprovidos de viabilidade financeira. Assim, o papel do constituinte originário na definição da estrutura tributária federativa revela-se de importância estratégica, uma vez que dele pode depender, em grande medida, o sucesso ou o insucesso do Estado na concretização dos objetivos delineados pela própria Constituição.

José Maurício Conti[55] entende que os mecanismos de repartição de receitas representam um elemento central na conformação dos Estados organizados sob a forma federativa, pois funcionam como instrumentos essenciais para garantir a independência financeira dos entes federativos, condição indispensável para a efetivação de sua autonomia política e administrativa. Em sentido similar, Raquel Alves[56] defende que a autonomia política encontra sustentação na autodeterminação administrativa e financeira dos entes federativos que o integram. Para a autora, seria inócuo o reconhecimento formal da autonomia e da isonomia dos governos locais em relação ao governo central, caso não lhes fossem assegurados os meios financeiros adequados para o desempenho autônomo de suas funções institucionais.

Ressaltada a relevância de um sistema equilibrado de repartição de receitas, é igualmente fundamental realizar uma análise sobre a evolução histórica do modelo brasileiro de discriminação de rendas. Essa abordagem permite compreender as transformações que moldaram o atual arranjo fiscal federativo e os mecanismos que o legislador utiliza para organizar a distribuição de recursos entre os entes federados.

As modalidades de repartição de receitas no contexto federativo podem ser sistematizadas em duas categorias principais: a repartição das fontes de receita e a repartição do produto da arrecadação. Alternativamente, parte da doutrina prefere denominá-las, respectivamente, como discriminação pela origem da competência tributária e discriminação pelo produto da arrecadação. Essa distinção permite uma compreensão mais precisa dos mecanismos de distribuição financeira entre os entes federativos, refletindo as opções do constituinte na delimitação das competências e no equilíbrio federativo[57]. Quando essas regras

---

[55] CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. 1. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 35.
[56] ALVES, Raquel de Andrade Vieira. **Federalismo fiscal brasileiro e as contribuições**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 28.
[57] DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de Rendas Tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972,

são delineadas diretamente no texto constitucional, cujo processo de modificação é mais complexo, conferem ao sistema de repartição de rendas uma maior estabilidade. Essa característica é o que define o chamado sistema de discriminação rígida de rendas, decorrente da rigidez constitucional que permeia tais disposições normativas.

O mecanismo de discriminação de receitas consiste em atribuir a cada ente federativo a competência para instituir seus próprios tributos. Em termos práticos, isso significa que a legislação tributária material é originada do ente que possui essa competência, o qual também é responsável pela arrecadação e apropriação do produto arrecadado, de acordo com o disposto na Constituição, podendo assumir caráter privativo, quando conferidas de forma exclusiva a um único ente, ou comum, quando atribuídas de maneira compartilhada entre diferentes esferas de governo, tendo por consequência a delimitação funcional das receitas e assegurando a autonomia financeira necessária ao desempenho das funções públicas por cada ente federado.

O ordenamento constitucional pode conferir a cada ente federativo, seja da esfera nacional ou subnacional, a titularidade para legislar sobre determinadas materialidades tributárias. A partir dessa outorga, cada ente passa a dispor de uma fonte própria de recursos financeiros, mediante a competência para instituir, arrecadar e gerir os tributos cuja hipótese de incidência lhe foi atribuída. Tal arranjo normativo configura a denominada repartição das fontes de receita com fundamento nas competências privativas, refletindo a lógica da autonomia financeira federativa e da descentralização fiscal.

Em contrapartida, há as competências comuns, em que o ordenamento jurídico concede a diferentes níveis de governo a possibilidade de instituir tributos sobre a mesma materialidade. Cita-se como exemplo dessa modelagem as taxas e as contribuições de melhoria, cuja instituição e arrecadação são facultadas a todos os entes federativos. Trata-se, portanto, de exações que integram o rol de competências comuns, permitindo o exercício concomitante e coordenado entre as diferentes esferas governamentais, o que reforça a lógica da cooperação fiscal no âmbito do federalismo brasileiro.

A repartição das fontes de receitas configura-se quando a competência para instituir tributos é atribuída diretamente ao ente federativo, em que pode assumir duas formas distintas: a comum, caracterizada pelo compartilhamento da mesma competência tributária entre diferentes níveis de governo; e a privativa, na qual tal competência é atribuída de maneira exclusiva a um único ente federado, a exemplo do que se observa na repartição das competências impositivas estabelecida para os impostos.

---

p. 19.

Outra forma de repartição de receitas consiste na distribuição do produto da arrecadação, a qual se concretiza mediante a transferência de parcela dos recursos arrecadados por um ente federativo a outro, cuja sistemática funciona em duas modalidades distintas: a repartição direta, que se caracteriza pela entrega imediata da quota-parte ao ente beneficiário logo após a arrecadação; e a repartição indireta, em que os valores são previamente alocados a fundos ou submetidos a mecanismos intermediários de redistribuição antes de serem destinados ao ente federado beneficiário.

A repartição direta ocorre quando a Constituição ou a lei determina que uma porcentagem fixa do produto da arrecadação de um tributo específico seja transferida diretamente a outros entes. A repartição indireta, por sua vez, envolve mecanismos mais complexos, como fundos de participação, cuja distribuição é feita de acordo com critérios predefinidos, como a população, a renda *per capita* ou outros indicadores socioeconômicos.

Esses mecanismos são essenciais para garantir que todos os entes federativos disponham dos recursos necessários para desempenhar suas funções constitucionais, promovendo a autonomia e a equidade fiscal dentro da federação.

A participação direta no produto da arrecadação – também denominada *shared taxes* – ocorre quando uma fração da receita proveniente de tributo instituído e arrecadado por determinado ente federativo é destinada a outro, pois o beneficiário possui um direito subjetivo à parcela da receita correspondente, proporcionalmente vinculada a um tributo específico. Tal participação pode se efetivar por meio da atribuição de um percentual fixo sobre a arrecadação do imposto, a ser repassado ao ente destinatário pelo ente originário, ou, alternativamente, pela instituição de um adicional incidente sobre o tributo de competência alheia, cuja arrecadação, em regra, é realizada diretamente pelo próprio ente beneficiado.[58]

A participação por meio de fundos, consiste na afetação do produto arrecadado de um ou mais tributos à formação de fundos específicos, os quais são, em momento posterior, objeto de redistribuição entre os entes federativos, fundando em critérios objetivos e previamente estabelecidos em normas constitucionais ou legais, garantindo certa previsibilidade e regularidade na partilha, ainda que os entes partícipes não detenham competência tributária das espécies tributárias envolvidas, como ocorre com o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal e o Fundo de Participação dos Municípios, incrementados por tributos federais[59].

---

[58] DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de Rendas Tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 21.

[59] CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. 1. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira,

À primeira vista, a repartição do produto da arrecadação de impostos de um ente político para outro poderia ser interpretada como um benefício concedido aos entes destinatários dos recursos, na medida em que estes são dispensados das atribuições relacionadas à instituição, fiscalização e efetiva arrecadação tributária. No entanto, na prática, essa modalidade de repartição pode comprometer a autonomia das entidades beneficiárias. Isso ocorre porque diversos entraves, tanto burocráticos quanto políticos, podem surgir nesse processo, dificultando o recebimento adequado e oportuno dos valores que lhes são destinados[60].

A coexistência de diferentes técnicas de repartição de receitas possibilita a implementação de sistemas mistos, nos quais mais de uma dessas abordagens é utilizada de forma simultânea. Nesse contexto, é plenamente viável que um ente federativo combine a arrecadação autônoma de suas receitas, por meio da competência para instituir e cobrar tributos, com o recebimento de transferências financeiras provenientes de outros entes governamentais, garantindo maior flexibilidade e adaptabilidade no gerenciamento de recursos públicos.

No sistema fiscal brasileiro, a estruturação de repartições se apresenta de maneira nítida, garantindo aos entes federativos não apenas o domínio sobre receitas provenientes de tributos cuja competência lhes é privativamente atribuída, mas também a participação no produto da arrecadação de tributos instituídos por outras esferas de governo. Além disso, abrange um elaborado esquema de repasses, diretos e indiretos, que visa equilibrar financeiramente a federação, o qual será detalhado ao longo deste capítulo, com ênfase nos tributos que compõem o sistema fiscal brasileiro, na atribuição de competências a cada ente federativo e no impacto financeiro decorrente de sua arrecadação e redistribuição.

1.2.1.1 Carga Fiscal e a composição das receitas públicas tributárias no Brasil

O federalismo cooperativo, em oposição ao modelo de federalismo dual, caracteriza-se pela ausência de delimitações rígidas na repartição de competências, possibilitando uma dinâmica mais flexível e colaborativa entre os entes federativos. Nesse arranjo, a interação entre os diferentes níveis de governo é fundamentada na cooperação mútua, permitindo que competências sejam exercidas de forma conjunta e harmoniosa. A premissa central desse modelo é a construção de um sistema integrado, em que os entes federados atuem de maneira colaborativa para alcançar os objetivos e interesses comuns previstos no ordenamento jurídico.

2001, p. 38.

[60] HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2010, versão sem paginação.

No modelo de federalismo cooperativo, a atuação isolada dos entes federativos é inviável, o que não elimina sua autonomia, mas reforça a necessidade de que as competências sejam exercidas de maneira integrada. Esse modelo não admite supremacia ou hierarquia entre os níveis de governo, mas, sim, uma relação de interdependência equilibrada, orientada pela colaboração mútua. As decisões tendem a ser formuladas coletivamente, promovendo a coordenação entre os entes. No entanto, a execução das ações, como regra geral, ocorre de forma separada, respeitando as atribuições específicas de cada esfera de governo dentro do pacto federativo[61].

Alfred Sellers[62] destaca que a cooperação entre os diferentes níveis de governo, no contexto de um sistema federativo, pode cumprir múltiplas funções relevantes para o aprimoramento da gestão pública. De início, pretende coordenar o uso eficiente dos recursos federais e estaduais; em segundo lugar, evita a duplicação de esforços administrativos e programáticos; permite a redução de despesas públicas, viabiliza a execução de iniciativas que dificilmente seriam realizadas de forma isolada por um único ente e, por fim, contribui para o funcionamento mais harmônico e eficaz da máquina estatal no âmbito do federalismo.

O modelo de federalismo cooperativo propicia o fortalecimento de relações intergovernamentais baseadas na coordenação e na atuação harmônica entre os diversos entes federativos, promovendo a integração funcional e institucional no exercício de competências comuns. Ao promover essa integração, o federalismo cooperativo busca assegurar a unidade nacional, sem desconsiderar as especificidades regionais e locais que compõem o pacto federativo[63]. No âmbito do federalismo cooperativo, à margem das competências privativas e exclusivas atribuídas a cada ente político, delineiam-se competências de natureza comum que demandam uma atuação articulada entre as diversas esferas de governo. Nesse modelo, os entes federativos são instados a envidar esforços conjuntos para a realização dos objetivos constitucionais, reconhecendo-se a interdependência substancial existente em diversas áreas e políticas públicas de interesse compartilhado, cuja complexidade inviabiliza a concentração de responsabilidades em uma única instância de poder.[64]

---

[61] BERCOVICI, Gilberto. **Dilemas do estado federal brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 61.

[62] SELLERS JR., Alfred J. **The rise of a new federalism**: federal-state cooperation in the united states (book review). St. john's law review:[s.l], v. 13, n. 1, 2014. p. 4. Disponível em:<http://scholarship.law.stjohns.edu/lawreview/vol13/iss1/38?utm_source=scholarship.law.stjohns.edu%2Flawrevi ew%2Fvol13%2Fiss1%2F38&utm_medium=PDF&utm_campaign=PDFCoverPages>.

[63] BERNARDES, Wilba Lúcia Maia. **Federação e federalismo**: uma análise com base na superação do estado nacional e no contexto do estado democrático de direito. Belo Horizonte: Del rey, 2010. p. 216.

[64] ARAKAKI, Allan Thiago Barbosa; PUCCINELLI JÚNIOR, André. **O federalismo cooperativo e reserva do possível**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013, p. 64.

Nessa mesma linha de pensamento, Fernando Abrucio[65] sustenta que a consolidação de um federalismo equilibrado, por sua própria natureza marcado por tensões e disputas, requer a adoção de mecanismos cooperativos entre os entes federativos, capazes de mitigar os efeitos da competitividade excessiva. Ressalta, contudo, que a cooperação não deve ser confundida com práticas de verticalização, frequentemente observadas em contextos latino-americanos, nas quais predomina uma lógica de subordinação hierárquica em detrimento de uma verdadeira relação de parceria entre os diferentes níveis de governo.

A Constituição Federal de 1988, ao instituir o Sistema Tributário Nacional, procedeu à definição precisa das competências tributárias atribuídas à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, com o intuito de assegurar a autonomia financeira indispensável ao pleno exercício das funções inerentes a cada ente federativo. A repartição dessas competências visa a estabelecer um equilíbrio na distribuição das receitas públicas, promovendo, simultaneamente, uma gestão fiscal orientada pelos princípios da eficiência, da equidade e da justiça federativa.

No Brasil, o modelo de federalismo cooperativo foi formalmente adotado a partir de 1934, em resposta às demandas dos estados menos favorecidos economicamente, que buscavam reduzir as disparidades sociais e de desenvolvimento em relação às demais unidades federativas. Esses estados dependiam amplamente do suporte financeiro e administrativo do governo central para cumprir suas atribuições e atender às necessidades locais. No entanto, apesar da intenção do constituinte de promover maior cooperação entre os entes federativos, é válido observar que essa interação era, em grande medida, limitada. A centralização das principais competências e fontes de receitas na União restringia significativamente a autonomia dos estados e a efetividade de uma colaboração mais equilibrada entre as esferas de governo[66].

Como Pinto Ferreira[67] assevera que as características geográficas e históricas do Brasil lhe conferem uma vocação natural para a adoção do modelo federativo. Ao qualificar o país como uma nação de dimensões continentais, o autor destaca que a expressiva extensão territorial e a diversidade de suas condições naturais impõem, de forma quase inevitável, a descentralização político-administrativa, fundamento essencial da organização federativa brasileira.

---

[65] MONTEIRO NETO, Aristides. **Federalismo sem pactuação:** Governos estaduais na antessala da Federação. Instituto de Pesquisa Econômica Aplciada. Rio de Janeiro: Ipea, 1990, p. 12. Disponível em: < https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/3108/1/TD_1961.pdf> Acesso em: 21 de ago. 2023.

[66] BERNARDES, Wilba Lúcia Maia. **Federação e federalismo:** uma análise com base na superação do estado nacional e no contexto do estado democrático de direito. Belo Horizonte: Del rey, 2010. p. 230-233.

[67] FERREIRA, Pinto. **Curso de Direito Constitucional**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1991,p. 265.

Na contemporaneidade, verifica-se uma orientação predominante nos modelos federativos em direção à cooperação, caracterizada pelo incremento da integração e da interdependência funcional entre os entes que compõem a federação. Esse movimento evidencia uma superação das rígidas divisões de competência, em prol de uma atuação articulada e solidária na realização dos objetivos constitucionais. Essa abordagem promove a divisão concorrente de tarefas, na qual os diferentes níveis de governo se auxiliam mutuamente no cumprimento de suas funções e assumem atribuições que frequentemente se assemelham. Essa colaboração se manifesta não apenas na execução de políticas públicas, mas também na partilha de recursos financeiros, refletindo uma busca por maior equidade e eficiência na gestão das responsabilidades compartilhadas entre os entes. Essa tendência fortalece o federalismo cooperativo, ao incentivar a solidariedade entre os níveis de governo e a busca por soluções conjuntas para os desafios da nação.[68]

Além disso, abordar o federalismo significa, necessariamente, discutir um princípio fundamental para sua existência: o princípio da autonomia. Esse conceito é indispensável a qualquer modelo federativo, pois está intrinsecamente ligado à capacidade de autodeterminação dos entes federados. Como mencionado anteriormente, essa autodeterminação está diretamente relacionada à autonomia financeira, que só pode ser garantida por meio da estruturação de um sistema eficiente de repartição de recursos. Essa necessidade ganha ainda mais importância no contexto do federalismo cooperativo, em que os entes federados não apenas atuam de forma conjunta, mas também são obrigados a oferecer apoio mútuo.

É justamente essa dimensão do federalismo que trata dos mecanismos indispensáveis à garantia de recursos suficientes para o desenvolvimento equilibrado entre os entes federados que se denomina federalismo fiscal. Sua relevância é ainda mais acentuada no contexto de um modelo de federação baseado na cooperação, pois a distribuição equitativa de recursos é fundamental para assegurar a harmonia e a efetividade da atuação conjunta entre os componentes políticos da federação.

Portanto, verifica-se que o ordenamento constitucional brasileiro consagra a arrecadação tributária como a principal via de financiamento das funções estatais, relegando a atuação direta do Estado na exploração de atividades econômicas a um papel meramente

---

[68] RAMOS, Maria Raquel Firmino. **Crise financeira do município e o federalismo fiscal no Brasil**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 26. Conti assinala a existência de uma tendência, por parte dos Estados, de adotarem uma forma de organização territorial do poder que não se baseia em esferas rigidamente separadas e autônomas, mas sim em instâncias que se inter-relacionam e colaboram entre si. Tal modelo propicia uma maior flexibilidade não apenas na delimitação das competências, mas, sobretudo, na distribuição dos recursos públicos, favorecendo uma dinâmica federativa mais adaptável e cooperativa. (CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. 1. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 21).

complementar e secundário no contexto das finanças públicas. Essa conformação institucional corresponde ao que a doutrina denomina de "Estado Fiscal", cuja sustentação das despesas públicas assenta-se, fundamentalmente, na receita proveniente dos tributos[69].

Ao abordar o conceito de federalismo e sua necessária estrutura descentralizada, é fundamental compreender que tal descentralização pode se manifestar sob diferentes enfoques, como a descentralização fiscal, política e de políticas públicas, ou até mesmo a combinação de todas essas dimensões[70]. Entre as diversas dimensões da descentralização estatal, destaca-se, com especial relevância, a descentralização financeira, considerada um dos pilares fundamentais para assegurar a efetividade da autonomia dos entes federativos no exercício de suas competências constitucionais. Na realidade, qualquer análise sobre os modelos federativos enfatiza, de forma unânime, a importância da autonomia financeira como pilar fundamental para a eficácia da descentralização. Este elemento financeiro não apenas sustenta a autonomia política dos entes, mas também assegura a viabilidade da sua operação dentro do pacto federativo[71]. Além disso, não se deve subestimar outras formas de cooperação intergovernamental, como parcerias, convênios e a cessão de servidores, que também desempenham um papel relevante na interação entre os entes federados. Contudo, é a vertente fiscal do federalismo que lida diretamente com os aspectos financeiros de uma federação, regulando a distribuição e o uso dos recursos necessários para o funcionamento das unidades subnacionais

Embora se reconheça que não existem federações idênticas e que esses sistemas podem variar em termos de flexibilidade e graus de descentralização, é fundamental que um verdadeiro modelo federativo conceda autonomia plena aos seus entes. Sem essa autonomia, a estrutura perde a característica essencial da federação, não podendo ser classificada como tal, mesmo que formalmente adotando essa forma de organização. Como observa Fernanda Almeida[72], a supressão da autonomia dos entes estaduais implica, em essência, a negação do próprio pacto federativo. Ainda que o modelo federativo admita variações e adaptações — característica que, inclusive, tem contribuído para sua difusão em contextos nacionais distintos —, é inviável a preservação de sua integridade onde se compromete a autonomia das unidades federadas. Tal

---

[69] CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. São Paulo: Almedina, 2014, p. 82.
[70] RODDEN, Jonathan. Federalismo e descentralização em perspectiva comparada: sobre significados e medidas. **Revista de sociologia e política**, n. 24, 2005, p. 9-27, p. 10.
[71] LOBO, Rogério Leite. **Federalismo fiscal brasileiro**: discriminação das rendas tributárias e centralidade normativa. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 67.
[72] ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000, p. 30.

autonomia constitui elemento essencial e insuprimível do núcleo estruturante dos princípios que sustentam o sistema federativo.

O vocábulo "federalismo" designa, em termos gerais, a repartição de competências políticas e constitucionais entre os diversos níveis de governo que compõem o Estado. Todavia, ao ser qualificado pelo adjetivo "fiscal", o conceito adquire um escopo mais específico, circunscrito à esfera financeira. O objeto central do chamado "federalismo fiscal" reside, assim, na forma como os entes federativos estabelecem suas relações e interações no campo das finanças públicas. Trata-se, essencialmente, da análise da dinâmica de arrecadação, repartição e transferência de recursos, bem como dos efeitos que tais mecanismos exercem sobre a autonomia financeira dos entes subnacionais[73].

A estruturação de um sistema federativo demanda a adoção de mecanismos que assegurem uma repartição equitativa das receitas públicas entre as distintas unidades federativas, de modo a viabilizar o adequado cumprimento das atribuições e responsabilidades constitucionalmente conferidas a cada ente. Tal distribuição deve refletir não apenas os princípios da justiça fiscal, mas também a necessidade de assegurar a efetividade das políticas públicas em todos os níveis da federação. A repartição das receitas deve ser equilibrada, assegurando que os entes federativos possuam os recursos necessários para cumprir suas funções, sem comprometer a autonomia financeira e política de cada um. Dessa forma, a estrutura financeira de uma federação deve ser capaz de promover tanto a colaboração quanto a independência dos entes, respeitando a diversidade de suas necessidades e capacidades.

Quando o princípio da autonomia, essencial para a autodeterminação dos entes federados, orienta a dimensão fiscal do federalismo, a ênfase recai sobre a cooperação entre os diferentes níveis de governo. Isso visa atingir o objetivo de reduzir as desigualdades tanto verticais quanto horizontais que surgem dentro de uma federação, as quais, por sua vez, tendem a intensificar os conflitos entre os entes federativos[74].

Teresa Ter-Minassian[75] verifica um desequilíbrio vertical quando as receitas próprias e os encargos atribuídos aos distintos níveis de governo em uma federação não se apresentam de forma proporcional. Por outro lado, o desequilíbrio horizontal manifesta-se quando há

---

[73] ALVES, Raquel de Andrade Vieira. **Federalismo fiscal brasileiro e as contribuições**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 18.

[74] VERGOLINO José Raimundo de Oliveira. Federalismo e autonomia fiscal dos governos estaduais no Brasil: notas sobre o período recente (1990-2010). In: NETO, Aristides Monteiro. (Org.). **Governos estaduais no federalismo brasileiro:** capacidades e limitações governativas em debate. Brasília: IPEA, 2014, p. 63-119, p. 66.

[75] TER-MINASSIAN, Teresa. **Fiscal Federalism in Theory and Practice**. Washington: International Monetary Fund, 1997, versão sem paginação.

disparidades na capacidade fiscal entre os entes subnacionais situados no mesmo patamar federativo.

A promoção do bem-estar social e a criação de condições que possibilitem aos indivíduos a realização de seus projetos de vida constituem objetivos centrais de todo Estado. Para alcançar tais finalidades, impõe-se assegurar à população o acesso a uma gama de prestações públicas, viabilizadas mediante a oferta de bens e serviços essenciais. A eficácia na prestação desses serviços, contudo, pode variar conforme o nível de governo responsável: determinadas demandas são mais adequadamente atendidas no âmbito local, enquanto outras exigem a atuação de instâncias políticas regionais ou nacionais, de acordo com sua natureza e abrangência.

O modelo federalista baseia-se na necessidade de distribuir as competências entre diferentes níveis de governo, de modo a garantir uma implementação mais eficaz dessas atribuições. Dessa forma, ele é estruturado por esferas de governo de nível nacional, regional e, em alguns casos, local, como é o caso do sistema federativo adotado no Brasil.

Ainda que a adequada repartição de competências entre os entes federativos constitua elemento essencial à consolidação de um modelo federativo funcional, a adoção de extremos no que se refere ao grau de descentralização política revela-se contraproducente. O equilíbrio entre a autonomia das unidades subnacionais e a autoridade do governo central é imprescindível à eficiência administrativa e à coesão institucional do Estado. Marcos Mendes[76] observa que um setor público excessivamente descentralizado, desprovido de um ente central coordenador, enfrentaria sérias limitações na formulação de políticas macroeconômicas, na promoção da justiça distributiva e na provisão de bens públicos de abrangência nacional, como a defesa. Por outro lado, uma centralização exacerbada concentraria todas as decisões em um único ente, resultando em ineficiências decorrentes da incapacidade de atender às especificidades regionais e da redução da capacidade de controle social sobre a atuação estatal.

A distribuição de competências é um processo de descentralização do poder, estabelecido pela constituição, com a finalidade de definir as áreas de atuação de cada ente federativo, a fim de assegurar que cada nível de governo exerça suas funções de maneira independente, dentro dos limites traçados pelas normas constitucionais.

A presença de múltiplos níveis de governo para executar essas competências é, ao menos em termos teóricos, vantajosa, pois as necessidades podem diferir conforme as regiões da federação. Assim, alguns bens e serviços são mais eficazmente fornecidos por entes

[76] MENDES, Marcos. Federalismo fiscal. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. (Org.). **Economia do setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus, 2004, p. 421-462, p. 422.

subnacionais, enquanto outros podem ser oferecidos com maior eficiência quando sob responsabilidade do ente nacional[77]. Dessa forma, o objetivo principal é distribuir as responsabilidades de forma a otimizar a eficiência da gestão pública.

É indiscutível que a prestação de serviços públicos implica encargos financeiros consideráveis, razão pela qual a eficiência e a racionalidade na repartição de competências devem ser acompanhadas da definição de critérios adequados e eficazes para a distribuição das receitas públicas. Nesse contexto, o princípio fundamental do federalismo fiscal reside na cooperação financeira, concebida como resposta à exigência de solidariedade entre os entes federativos. Tal cooperação torna-se essencial não apenas para a viabilização de políticas públicas integradas, mas também para o enfrentamento das assimetrias regionais, assegurando uma distribuição mais equitativa dos recursos e promovendo a coesão social e territorial no âmbito da federação.

Bercovici[78] aduz que a cooperação financeira se caracteriza pela corresponsabilidade entre a União e os demais entes federativos na concretização de políticas públicas de interesse comum. Seu propósito fundamental consiste em assegurar a prestação uniforme e adequada de serviços públicos equivalentes em todo o território nacional, orientando-se pelos princípios da solidariedade federativa e da equalização das condições sociais de vida, de modo a promover a justiça distributiva no âmbito da federação.

A definição de um sistema adequado de repartição de receitas é uma das questões centrais na estruturação de um modelo federativo, e sua complexidade não pode ser subestimada. Um sistema falho nesse aspecto pode comprometer gravemente a estabilidade do pacto federativo, prejudicando a convivência harmônica entre os entes federados e ameaçando a equidade no desenvolvimento regional.

José Mauricio Conti[79] afirma que, no federalismo fiscal, existem princípios que orientam a distribuição de receitas e a busca por um equilíbrio econômico entre os diferentes entes federativos, em que se destacam o princípio da compensação fiscal e o princípio da distribuição centralizada. O princípio da compensação fiscal busca mitigar as desigualdades regionais e os desajustes que surgem em determinadas circunstâncias, como quando um município enfrenta limitações para o desenvolvimento econômico devido a fatores externos, como a existência de áreas de preservação ambiental. Nesse caso, a compensação fiscal visa

---

[77] CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. 1. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 27.
[78] BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, estado e Constituição. São Paulo: Max Limonad, 2003**, p. 157.
[79] CONTI, José Maurício. *Op. Cit* , p. 29.

reduzir as disparidades financeiras e promover uma distribuição mais justa das riquezas entre os entes. Por sua vez, o princípio da centralização da arrecadação postula que a distribuição das receitas públicas deve ser predominantemente conduzida pelo governo central, sob a premissa de que uma administração centralizada é dotada de maior capacidade técnica e organizacional para promover a arrecadação e a alocação eficiente dos recursos públicos. Nesse arranjo, tributos de elevada relevância econômica, como o Imposto de Renda, são constitucionalmente atribuídos à União, que detém melhores condições estruturais para assegurar uma redistribuição equitativa da riqueza em prol do interesse nacional e da coesão federativa.

Assim, é claro que a concentração de recursos no poder central, sem a presença de mecanismos adequados de redistribuição, tende a intensificar as disparidades entre os entes federativos. Por isso, a aplicação do princípio da distribuição centralizada deve ser feita com extrema prudência e atenção, a fim de evitar o agravamento das desigualdades regionais.

A distribuição adequada de recursos está diretamente relacionada à forma como as competências são repartidas no Estado federal, devendo ser estruturada de maneira a promover o equilíbrio fiscal entre os entes federados[96]. Pedro Vásquez Colmenares[80] esclarece que os critérios adotados para a redistribuição de competências e recursos no âmbito federativo devem estar fundamentados no princípio da equidade e orientados ao fortalecimento dos processos de planejamento financeiro das entidades subnacionais, justamente por ter a finalidade de conferir maior robustez institucional aos governos locais, de modo a assegurar que suas respostas às demandas sociais sejam mais eficazes e tempestivas, promovendo maior autonomia e sustentabilidade fiscal no exercício das competências descentralizadas.

Deve-se ter em mente que a ausência de critérios equitativos e de mecanismos eficazes de coordenação e redistribuição contribui para a concentração das capacidades institucionais e financeiras em determinados entes, em detrimento de outros, comprometendo a coesão federativa e a realização dos objetivos constitucionais de justiça social, equilíbrio regional e redução das desigualdades. Oportunamente, a escassez de recursos intensifica a concorrência entre os entes subnacionais, que passam a disputar recursos escassos, frequentemente mediante a concessão de benefícios fiscais, tendo por consquência a fragilização dos requisitos legais e carência de estudos significativos acerca do respectivo impacto financeiro-orçamentário[81].

---

[80] COLMENARES, Pedro Vásquez. El Distrito Federal en la coordinación fiscal. **Federalismo fiscal en México**. México: El Colegio de México, 1998, p. 167-179, p. 179.

[81] SILVA, Alexandre Manoel Angelo da; NETO, Aristides Monteiro; Gerardo, José Carlos. Dívidas estaduais, federalismo fiscal e desigualdades regionais no Brasil: percalços no limiar do século XXI. In: NETO, Aristides Monteiro. (Org.). **Governos estaduais no federalismo brasileiro:** capacidades e limitações governativas em debate. Brasília: IPEA, 2014, p. 119-145, p. 148.

O principal desafio desse cenário de competição entre os entes federativos é que, quando um estado-membro estabelece condições mais atraentes para o mercado sem considerar os efeitos sobre os outros entes, ele inevitavelmente gera uma reação similar por parte de outros estados. Esse processo cria um ciclo de disputas, onde os entes federados entram em conflito em vez de colaborar, prejudicando a cooperação necessária para o bom funcionamento da federação. As estratégias unilaterais, ao serem adotadas, estimulam uma "guerra fiscal", onde a competição por atrair investimentos e recursos se torna uma disputa incessante, desestabilizando a harmonia entre os componentes federativos[82].

Ademais, em contextos marcados por acentuada competição fiscal entre os entes federativos, observa-se uma tendência de os chefes do Poder Executivo deslocarem sua atenção da consecução do bem-estar social para a maximização da arrecadação de receitas públicas. Tal redirecionamento decorre da intensa pressão gerada pela disputa intergovernamental por recursos, a qual se agrava diante das recorrentes limitações orçamentárias enfrentadas pelos governos subnacionais.

Importante frisar que, nessa "guerra fiscal", o grande prejudicado é o próprio Estado federal, que tem como fundamento a união harmoniosa entre seus entes autônomos. Quando o sistema de repartição de receitas não é eficiente e justo, o que se observa é a fragilização dessa união, pois as desigualdades entre os entes federados tornam difícil a colaboração e cooperação mútua. Em um cenário de desigualdade, a cooperação dos governos subnacionais, voltada para projetos e objetivos comuns, se enfraquece, comprometendo a essência do federalismo cooperativo[83].

Nesse contexto, observa-se que os tributos de competência da União estão disciplinados nos artigos 153 a 154 da Constituição Federal de 1988, incumbindo à entidade federal a instituição de impostos, taxas e contribuições de melhoria no âmbito nacional. Dentre os principais tributos atribuídos à esfera federal, destacam-se os seguintes impostos: o Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros (II), conforme Art. 153, I, que é um imposto regulatório, cuja finalidade principal é a proteção da indústria nacional, além de ser uma importante fonte de receita para o governo federal; o Imposto sobre a Exportação de Produtos Nacionais ou Nacionalizados (IE), conforme Art. 153, II, que incide sobre produtos nacionais

---

[82] SILVA, Alexandre Manoel Angelo da; MONTEIRO NETO, Aristides; GERARDO, José Carlos. Dívidas estaduais, federalismo fiscal e desigualdades regionais no Brasil: percalços no limiar do século XXI. In: NETO, Aristides Monteiro. (Org.). **Governos estaduais no federalismo brasileiro:** capacidades e limitações governativas em debate. Brasília: IPEA, 2014, p. 119-145, p. 148.

[83] Termo usualmente utilizado para se referir disputada de benefícios fiscais às empresas para atraí-las a seu território.

ou nacionalizados exportados, e sua função é regular o comércio exterior; o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), conforme Art. 153, III, que é um dos principais tributos federais, incidindo sobre a renda e os proventos de pessoas físicas e jurídicas, e é uma das maiores fontes de receita da União; o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), conforme Art. 153, IV, que incide sobre produtos industrializados, sejam nacionais ou importados, e é cobrado na saída do estabelecimento industrial ou na importação; o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF), conforme Art. 153, V, que incide sobre operações financeiras, com a função de regular a economia e a atividade financeira do país; o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), conforme Art. 153, VI, que incide sobre a propriedade rural, com o objetivo de promover a utilização produtiva da terra; e o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), conforme Art. 153, VII, que embora previsto na Constituição, ainda não foi regulamentado, mas tem como objetivo tributar grandes patrimônios, promovendo a justiça fiscal.

Outrossim, compete à União a instituição de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e destinadas ao interesse de categorias profissionais ou econômicas, conforme previsão constitucional, consolidando sua atuação nas múltiplas dimensões da arrecadação voltada à realização das finalidades estatais. Entre as principais contribuições sociais destacam-se: o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), conforme Art. 239, destinados ao financiamento do seguro-desemprego e do abono salarial; a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), conforme Art. 195, I, que incide sobre a receita bruta das empresas e destina-se ao financiamento da seguridade social; a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), conforme Art. 195, I, que incide sobre o lucro das pessoas jurídicas e é destinada ao financiamento da seguridade social; e a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), conforme Art. 149 e Art. 177, instituída com o objetivo de intervir em setores específicos da economia, como a CIDE-Combustíveis, que incide sobre a importação e comercialização de petróleo e seus derivados.

Os tributos de competência dos Estados e do Distrito Federal são regulamentados pelo Art. 155 da Constituição Federal de 1988. Os principais impostos de competência estadual são: o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), conforme Art. 155, I, que incide sobre a transmissão de bens por herança ou doação, e sua arrecadação é destinada aos Estados; o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), conforme Art. 155, III, que incide sobre a propriedade de veículos automotores, e é uma das principais fontes de receita dos Estados; e o Imposto sobre Operações Relativas à

Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), conforme Art. 155, II, que é o mais importante imposto estadual, incidindo sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação. Sua arrecadação é essencial para o financiamento dos serviços públicos estaduais.

A competência municipal é regulamentada pelo Art. 156 da Constituição Federal de 1988. Os principais impostos de competência municipal são: o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), conforme Art. 156, I, que incide sobre a propriedade de imóveis urbanos e é uma das principais fontes de receita dos Municípios; o Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos, a Qualquer Título, por Ato Oneroso, de Bens Imóveis e de Direitos Reais sobre Imóveis (ITBI), conforme Art. 156, II, que incide sobre a transmissão onerosa de bens imóveis, sendo fundamental para a arrecadação municipal; e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), conforme Art. 156, III, que incide sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, exceto os de competência estadual, e é uma importante fonte de receita para os Municípios.

Além dos tributos de competência privativa, a Constituição Federal dispõe da existência de competências tributárias comuns, que podem ser exercidas por mais de um ente federativo. Essas competências são exemplificadas pelas taxas e contribuições de melhoria. As taxas, conforme Art. 145, II, podem ser instituídas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição. As contribuições de melhoria, conforme Art. 145, III, podem ser instituídas pelos entes federativos em decorrência de obras públicas, com a finalidade de custear a valorização imobiliária resultante dessas obras.

A Constituição Federal de 1988 também confere à União a competência extraordinária para instituir impostos extraordinários em caso de guerra externa ou sua iminência, conforme previsto no Art. 154, II. Esses impostos são de caráter temporário e devem ser suprimidos gradualmente, cessadas as causas de sua criação.

Além disso, há previsão de mecanismos detalhados de repartição de receitas, destinados a garantir uma distribuição justa e equilibrada dos recursos arrecadados entre os diversos níveis de governo.

Como dito, a repartição de receitas é um mecanismo essencial para assegurar que todos os entes federativos disponham dos recursos necessários para cumprir suas atribuições constitucionais. No contexto brasileiro, o sistema tributário estabelece diferentes formas de

repartição, incluindo a repartição direta e indireta do produto da arrecadação de tributos. A repartição direta ocorre quando a Constituição ou a lei determina que uma porcentagem fixa do produto da arrecadação de um tributo específico seja transferida diretamente a outros entes. A repartição indireta caracteriza-se por envolver instrumentos mais sofisticados, como os fundos de participação, cuja distribuição dos recursos é realizada com base em critérios previamente estabelecidos, a exemplo da densidade populacional, da renda per capita e de outros indicadores socioeconômicos relevantes.

Monteiro Neto[84], neste ponto, destaca que o modelo brasileiro de partilha de receitas públicas fundamenta-se, essencialmente, em dois tipos de transferências aos entes subnacionais: as constitucionais e as voluntárias. As transferências constitucionais, previstas legalmente, são repassadas de forma automática e sem vinculação a estados e municípios, desempenhando papel relevante na redistribuição regional de recursos. Já as transferências voluntárias são realizadas com base em critérios estabelecidos centralmente pela União, mediante convênios ou instrumentos similares, e têm sua aplicação condicionada a finalidades previamente definidas.

No âmbito da repartição direta de receitas, o artigo 157 da Constituição Federal estabelece que pertencem aos Estados e ao Distrito Federal a totalidade do produto da arrecadação do imposto de competência da União incidente sobre a renda e proventos de qualquer natureza, quando retido na fonte e relativo a pagamentos efetuados, a qualquer título, pelos próprios entes federativos, bem como por suas autarquias e fundações instituídas e mantidas. Trata-se, portanto, de uma forma de transferência direta e automática de receitas, que assegura aos entes subnacionais a apropriação integral (100%) desses valores, contribuindo para sua autonomia financeira. Nos termos do artigo 158 da Constituição Federal de 1988, são atribuídas aos Municípios diversas parcelas da arrecadação tributária, refletindo um modelo de repartição direta de receitas voltado à concretização da autonomia financeira dos entes locais. Pertence-lhes integralmente (100%) o produto da arrecadação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), quando retido na fonte sobre rendimentos pagos, a qualquer título, pelos próprios Municípios, bem como por suas autarquias e fundações instituídas e mantidas. Adicionalmente, os Municípios fazem jus a cinquenta por cento (50%) do produto da arrecadação do imposto estadual sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), desde que os veículos estejam licenciados em seus respectivos territórios. Em relação

[84] MONTEIRO NETO, Aristides. **Federalismo sem pactuação:** Governos estaduais na antessala da Federação. Instituto de Pesquisa Econômica Aplciada. Rio de Janeiro: Ipea, 1990, p. 12. Disponível em: < https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/3108/1/TD_1961.pdf> Acesso em: 21 de ago. 2023.

ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), os Municípios podem receber cinquenta por cento (50%) do total arrecadado, percentual que pode ser elevado à integralidade (100%) caso assumam, mediante convênio, a fiscalização e a cobrança do tributo. Por fim, e com especial relevância para o financiamento das políticas públicas municipais, a Constituição lhes assegura vinte e cinco por cento (25%) do produto da arrecadação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), tributo estadual de expressiva magnitude econômica.

Adicionalmente, o Art. 159 estabelece que a União entregará 100% de arrecadação do IOF aplicado ao ouro como ativo financeiro aos Estados e os seus respectivos municípios, na divisão de 30% e 70%, 10% (dez por cento) aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados, 29% da arrecadação obtida pela CIDE-Combustíveis e parcela relevante do produto da arrecadação dos impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, como segue: vinte e um inteiros e cinco décimos por cento (21,5%) ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE); vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento (25,5%) ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM); três por cento (3%) para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, conforme disposto no Art. 34, § 2º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; e um inteiro e dois décimos por cento do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados para o financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

A Constituição também prevê a criação de fundos específicos, como o Fundo de Participação dos Estados (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), destinados a redistribuir parte das receitas arrecadadas pela União de maneira mais equitativa entre os entes federados. Esses fundos têm o objetivo de corrigir desigualdades regionais e garantir que todos os estados e municípios disponham de recursos suficientes para desempenhar suas funções constitucionais.

Para além das modalidades obrigatórias de repartição de receitas, o ordenamento jurídico brasileiro também contempla a possibilidade de transferências intergovernamentais de natureza discricionária, denominadas transferências voluntárias, em que o repasse de recursos entre entes da federação não exige imposição constitucional ou legal que as determine, estando, portanto, condicionadas à deliberação da autoridade competente. Nessas hipóteses, não há observância de critérios objetivos e previamente fixados, sendo os repasses realizados de acordo com a conveniência política ou administrativa do ente transferidor. Em virtude de seu caráter

eventual e de sua estreita associação com interesses conjunturais ou políticos, essa modalidade de transferência não será objeto de aprofundamento no presente estudo.

Apesar de não ter a intenção de debater com profundidade as transferências voluntárias, apenas para ilustrar o impacto financeiro-orçamentário, considerando somente a Lei Orçamentária da União de 2024, estão previstos R$ 49,2 bilhões de reais aos Estados e Municípios através de emendas parlamentares, aquelas em que o Poder Legislativo tem a disposição para realocação orçamentária, nos termos do art. 166 da Constituição Federal do Brasil.

Inicialmente, como se tem maior proporção na arrecadação fiscal pelo governo central brasileiro, se faz necessário verificar a relevância da arrecadação de receita, para depois compreender o impacto da sua repartição.

Conforme os dados apresentados pelo Tesouro Nacional do Brasil[85], a Carga Tributária do Governo Geral em 2023, em comparação ao Produto Interno Bruto (PIB), atingiu o patamar de 32,44% do PIB-Nacional, sendo 21,99% de tributos federais, 8,12% de tributos estaduais e 2,32% de tributos municipais.

Dos Tributos Federais, aqueles passíveis de repartição de receita totalizam 8,74%, subdivididos em: Imposto de Renda Pessoa Física e Jurídica (IRPF e IRPJ), incluindo os descontos na fonte dos servidores públicos estatutários – 7,33%; Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) – 0,53%, Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) – 0,57%[86]; Imposto Territorial Rural – 0,3%; Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Combustíveis (CIDE-Combustíveis) – 0,01%. Isso significa que 13,25% dos tributos federais arrecadados, não são compartilhados com os demais entes, em especial as contribuições previdenciárias e sociais (CSLL, Paraestatais, PIS, COFINS, PASEP, Regime Geral de Previdência e Regime Próprio de Previdência).

No tocante aos Tributos Estaduais, tem-se uma repartição robusta. Dos 8,12% arrecadado, 7,18% é repartido com os municípios localizados em seus territórios, com destaque ao principal imposto sobre o consumo (ICMS), com 6,45%, e uma participação tímida do imposto sobre a propriedade veicular (IPVA), com 0,73%.

Por mais que o federalismo fiscal desenvolva mecanismo de compensação, como o caso da repartição de receita, há pouco recurso direcionado aos municípios, cuja competência perante

---

[85] Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2022/114> Acesso em: 02 de fev. 2024.

[86] Lembrando que só serão repartidas as receitas obtidas do imposto quando o ouro for comercializado como ativo financeiro.

os direitos sociais é bastante ampla, como educação básica, saúde básica, ruas urbanas, serviços públicos locais, manutenção do patrimônio urbano, garantia do meio ambiente, acesso à cultura, ciência e tecnologia, moradia, combate à pobreza, dentre outras.

Cada ente, por certo, tem suas atribuições. Porém, os municípios acabam tomando um certo protagonismo no financiamento de políticas públicas mais próximas e necessárias aos cidadãos. O Município representa uma peça-chave na engrenagem estatal, sendo relevante não apenas nos sistemas federativos, mas também naqueles organizados sob a forma unitária. Tal relevância decorre, em tese, da maior proximidade entre a administração municipal e o cidadão, o que potencializa a concretização dos princípios da legitimidade democrática e contribui para uma alocação mais eficiente e responsiva dos recursos públicos às demandas locais.

Em Portugal, a Constituição portuguesa consagra a autonomia municipal como instrumento para a promoção de uma gestão pública mais eficaz e alinhada às especificidades locais. No contexto lusitano, tal autonomia configura-se como expressão da descentralização do poder e como mecanismo de efetivação da democracia. No Brasil, embora também se reconheça a importância da autonomia municipal, esta é conferida de forma mais ampla e direta pela própria Constituição Federal, que estabelece competências concorrentes, comuns e privativas relacionadas aos assuntos de interesse local. Tal configuração assegura ao Município o exercício pleno de suas atribuições constitucionais, sem subordinação aos demais entes federativos, os quais devem atuar em regime de cooperação com a esfera municipal.

Maria Garcia[87] sustenta que o Município constitui a base estruturante da Federação, uma vez que é nesse espaço que se manifesta concretamente a existência do indivíduo e da cidadania. Para a autora, a efetivação dos direitos e deveres fundamentais ocorre no âmbito local, tornando o Município o locus primário da vida política e social. Nesse sentido, a União e os Estados seriam, em comparação, construções jurídicas abstratas, cuja existência material e funcional somente se concretiza a partir da realidade municipal, onde se encontram os cidadãos, as relações sociais e a vivência coletiva que dão substância à própria noção de povo.

Iván Darío Tenaglía[88] compartilha a mesma concepção quanto à centralidade do Município, ao considerar que a formação de uma estrutura estatal em âmbito local decorre da própria natureza gregária do ser humano. Nessa perspectiva, o autor qualifica a municipalidade

---

[87] GARCIA, Maria. **O Estado Federal**: o Município e a limitação de poderes. In: RAMOS, Dircêo Torrecillas (Coord.). O federalista atual: teoria do federalismo. Belo Horizonte: Arraes, 2013. p. 314.

[88] TENAGLIA, Iván Darío. **Autonomía municipal**: sobre esta piedra edificaremos el Estado – derecho municipal comparado. La Plata: Scotti, 2009. p. 20. Em sentido similar, Diomar Ackel Filho (ACKEL FILHO, Diomar. **Município e prática municipal:** à luz da Constituição Federal de 1988. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992. p. 18) acrescenta que o ente municipal "[...] desempenha atividades de caráter local, que se inserem no contexto geral do desenvolvimento e bem-estar nacional."

como a "pedra angular" sobre a qual se edifica o Estado, na medida em que entende o Município como uma associação intermediária originada espontaneamente a partir das necessidades sociais e da tendência natural à convivência coletiva. Desse modo, o Município se configura como a primeira comunidade politicamente organizada, que transcende a esfera individual do ser humano, projetando-se em sua família e na coletividade imediata que o cerca.

Podemos, então, conluir que o Município pode ser compreendido como uma célula fundamental do Estado, integrando sua totalidade ao compor o corpo estatal e contribuir para a construção da nacionalidade. No caso brasileiro, conforme observa Hely Lopes Meirelles[89], já no período colonial delineava-se uma estrutura municipal inspirada no modelo do Município do Reino de Portugal, reproduzindo, inclusive, sua organização institucional e suas atribuições nas esferas política, administrativa e judiciária. Ainda que a consolidação do sistema de Capitanias tenha limitado a expansão do municipalismo naquele momento histórico, é inegável que a experiência municipal desenvolvida durante o período colonial exerceu influência significativa no processo de formação e aprimoramento da organização político-administrativa brasileira.

Diante do exposto, é possível afirmar que o municipalismo brasileiro possui raízes históricas profundas, remontando ao período da colonização portuguesa em território indígena. Já nesse contexto inicial, observa-se o surgimento embrionário daquilo que viria a se consolidar como a atual estrutura da edilidade, delineada a partir da instituição do Conselho – entidade autárquica local cuja jurisdição correspondia ao território municipal. À época, vigoravam as Ordenações do Reino, que regulavam o direito aplicado à colônia, e estabeleciam a composição e o funcionamento do Conselho. Tal órgão era formado por três vereadores, dois almotacéis (funcionários responsáveis pela fiscalização do comércio), um escrivão, um juiz de fora e dois oficiais comuns, configurando-se como uma forma primitiva, porém estruturada, de administração municipal.

No que se refere à tributação, considerada elemento central na materialização das vontades públicas, emerge a atribuição conferida aos entes federativos de instituir tributos, ou seja, a competência tributária, isto é, a Federação brasileira – enquanto Estado fundado na descentralização do poder político – adotou um modelo de discriminação de rendas que implicou a repartição das competências tributárias entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. A Constituição Federal de 1988, ao estruturar o sistema tributário nacional, atribuiu poderes tributários a essas quatro entidades políticas, conferindo-lhes autonomia para

[89] MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 35.

instituir, arrecadar e gerir tributos dentro dos limites de suas respectivas competências, bem como para participar das receitas decorrentes da repartição constitucional de receitas públicas. Para viabilizar o acesso da população como um todo aos direitos fundamentais, os Municípios precisam captar recursos. Uma das principais características do Estado contemporâneo é que sua fonte de financiamento é predominantemente de origem tributária, em especial por meio dos impostos, surgindo, assim, a necessidade de se compreender a fundo como se dá a relação entre tributação e desenvolvimento local[90].

Ainda que a formação do Estado português apresente traços históricos e institucionais distintos, observa-se que a descentralização e a autonomia regional não constituem atributos exclusivos dos modelos federativos, tendo por destaque o caso de Portugal, cuja configuração jurídico-política corresponde à de um Estado unitário, no qual se verifica uma harmonização entre o princípio da unidade territorial e a consagração de mecanismos de descentralização administrativa e de autonomia das entidades regionais e locais.. Chamado de regime autonômico insular, a autonomia da municipalidade foi garantida pelo ordenamento jurídico lusitano por meio de dois elementos: a) um núcleo estável e irreformável que garante a autonomia político-administrativa local; e b) um regime jurídico próprio, compreendido como o conjunto normativo que abrange a Constituição, os estatutos regionais e o bloco de legalidade regional, direcionado especialmente à organização, às competências e ao funcionamento dos órgãos de governo próprio das Regiões Autónomas.

O regime autonômico aplicável às regiões insulares portuguesas assegura a estas localidades um conjunto alargado de autonomias – política, normativa, administrativa, econômica e financeira – bem como a capacidade de autodeterminação quanto à condução dos respetivos assuntos de interesse local, sendo tais prerrogativas comparáveis àquelas atribuídas aos municípios no modelo federativo brasileiro, evidenciam a robustez do elemento regional no seio da configuração unitária do Estado português. Com efeito, a densidade desse regime autonómico tem conduzido parte da doutrina a qualificar Portugal como um Estado unitário descentralizado, ou mesmo a cogitar traços de uma organização federativa. Não obstante, conforme adverte J. J. Gomes Canotilho[91], persiste no ordenamento jurídico-constitucional português o "fenótipo" próprio de um Estado unitário. Tal entendimento encontra respaldo na própria Constituição da República Portuguesa, que, no artigo 225.º, n.º 3, expressamente

---

[90] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 1.
[91] CANOTILHO, J. J. Canotilho. **Direito Constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 359-361

estabelece: "A autonomia político-administrativa regional não afeta a integridade da soberania do Estado".

No caso brasileiro, a autonomia municipal foi consagrada em sede constitucional por meio da elevação do Município – anteriormente concebido como mera autarquia administrativa, nos moldes do que se observa no ordenamento jurídico português – à condição de pessoa jurídica de direito público interno, dotada de autonomia política, administrativa, legislativa e financeira, o que implica a sua integração formal no pacto federativo, atribuindo-lhe um estatuto jurídico equivalente ao dos Estados-membros no que tange à sua autonomia interna. Em contraste, o modelo português, ainda que tenha reconhecido às Regiões Autônomas um conjunto relevante de autonomias, preserva, estruturalmente, os traços essenciais de um Estado unitário e centralizado. A criação de microrregiões com competências específicas, nesse contexto, traduz-se antes numa estratégia de desconcentração ou de descentralização administrativa funcional, implementada de forma discricionária pelo centro de poder estatal, do que na consagração de uma verdadeira autonomia político-institucional nos moldes próprios de um ente federado, cuja atuação se vincula exclusivamente aos ditames constitucionais.

A técnica da descentralização do poder governamental não constitui prerrogativa exclusiva dos Estados de estrutura federativa, sendo igualmente valorizada no âmbito da organização administrativa dos Estados unitários. A repartição de competências entre diferentes níveis de governo ou, ainda, a delegação de atribuições administrativas encontra fundamento não apenas na busca por uma gestão pública mais eficiente, mas também na necessidade de aproximar a atuação do Estado das comunidades e dos cidadãos que dela são destinatários. Para além do ganho em eficácia administrativa, a descentralização é concebida como instrumento de concretização dos ideais democráticos, ao permitir que as decisões públicas sejam tomadas por instâncias mais próximas das realidades locais. Nesse contexto, assume especial relevância o princípio da subsidiariedade, expressamente consagrado no artigo 4.º, n.º 3, da Carta Europeia da Autonomia Local, segundo o qual "as decisões devem ser tomadas o mais perto possível dos cidadãos a quem se dirigem, pelo nível administrativo mais próximo e diretamente responsável face aos cidadãos, apenas devendo intervir o nível superior nos casos em que isso é indispensável", tratando-se, assim, de um critério orientador que impõe limites à intervenção do poder central, em benefício da autonomia dos entes territoriais menores.[92]

Cumpre assinalar que o conceito de subsidiariedade comporta, no plano teórico, uma dupla aceção. Numa primeira dimensão, compreende-se que o nível superior da administração

[92] MONTALVO, António Rebordão. **A autonomia Local e a evolução do modelo da Gestão Pública Municipal.** Coimbra: Almedina, 2003. p. 76.

pública ou da organização estatal deve ocupar uma posição secundária na estrutura decisória, intervindo apenas de forma complementar, ou seja, de modo verdadeiramente subsidiário. Em uma segunda leitura, a subsidiariedade pode ser entendida como a obrigação do nível superior de servir aos níveis inferiores – ou, mais amplamente, aos cidadãos – prestando auxílio no atendimento das suas necessidades ou colaborando na realização das tarefas que, por insuficiência de meios ou competências, não possam ser plenamente assumidas pelas instâncias locais. Esta conceção encontra respaldo na própria etimologia do termo latino *subsidium*, que significa "ajuda", "socorro" ou "apoio", reforçando, assim, a natureza assistencial e complementar da atuação estatal em contextos descentralizados."[93]

Sob essa ótica, os governos locais assumem um papel central na concretização das funções estatais, na medida em que se encontram mais próximos das comunidades e, portanto, mais aptos a responder de forma eficaz e participativa às demandas da população, estando em consonância com os ideais democráticos contemporâneos, que preconizam a ampla participação dos cidadãos na gestão da coisa pública. No contexto do Estado unitário português, os Municípios configuram-se como componentes estruturantes da organização democrática, tendo-lhes sido reconhecida autonomia a partir do final do século XX. Essa autonomia, no entanto, decorre de atribuição conferida pelo poder central, que permanece responsável pela delimitação do seu conteúdo normativo e funcional. Tal como no Brasil, a trajetória do municipalismo em Portugal revela um caráter oscilante, marcado por avanços e retrocessos conforme o regime político dominante: ao passo que os regimes democráticos tendem a valorizar e reforçar a autonomia local, os regimes autoritários e centralizadores frequentemente a restringem ou mesmo a suprimem.[94]

Do mesmo modo, o fortalecimento do Município como instrumento de descentralização administrativa encontra respaldo explícito na Constituição da República Portuguesa, que atribui ao Estado central a competência para definir os direitos, deveres e os limites da atuação das autarquias locais. Não obstante essa aparente margem de discricionariedade conferida ao poder central, deve-se reconhecer que "a legitimidade política e formal do Estado não pode afastar a legitimidade histórica e natural dos municípios para a satisfação dos 'interesses próprios das populações respectivas"[95], conforme expressamente consagrado no artigo 235.º, n.º 2, da Constituição lusitana, o que permite compreender que, apesar de inseridos num modelo

[93] Ibidem, p. 77.
[94] Ibidem, p. 96.
[95] MONTALVO, António Rebordão. **A autonomia Local e a evolução do modelo da Gestão Pública Municipal.** Coimbra: Almedina, 2003, p. 96.

unitário, os Municípios portugueses desempenham um papel relevante na concretização das finalidades estatais, atuando como instâncias de aproximação entre o poder público e os cidadãos. Essa configuração institucional contribui, por um lado, para a promoção dos ideais democráticos e republicanos e, por outro, para a efetivação do bem comum, objetivo último de todo Estado de Direito, sobretudo nos marcos de um Estado social, conforme delineado pelo texto constitucional português. No contexto brasileiro, tal função municipal assume contornos ainda mais amplos, ao integrar o próprio pacto federativo, reforçando o paralelismo entre as duas ordens jurídicas quanto ao reconhecimento do papel estratégico do governo local.

A tributação constitui uma função essencial e indissociável da própria noção de Estado, na medida em que viabiliza a apropriação, pelo poder público, de parcela da riqueza produzida socialmente, com o objetivo de financiar a consecução do bem comum. Nesse sentido, a atividade arrecadatória não apenas representa um instrumento técnico de provisão de receitas, mas também se configura como manifestação primária do poder estatal, estando na origem da própria organização política. Não obstante sua função legítima no contexto do Estado de Direito, a tributação, ao longo da história, também foi instrumentalizada como mecanismo de dominação e exclusão, muitas vezes operando em benefício de elites e grupos privilegiados. Nesse contexto, Thomas Piketty[96] observa com acuidade que a insatisfação com sistemas fiscais injustos esteve na raiz de diversas revoluções marcantes, como no caso do Antigo Regime francês, em que a burguesia reivindicava o fim dos privilégios fiscais concedidos à monarquia e à nobreza, e, de igual modo, na Revolução Americana, onde os colonos defendiam o direito de instituir seus próprios tributos, sintetizado no célebre lema *no taxation without representation*, evidenciando a profunda vinculação entre tributação, representação política e legitimidade do poder estatal.

Em oposição a práticas marcadas pela arbitrariedade ou pela dominação fiscal, o Direito Tributário moderno se estrutura como um sistema normativo orientado à limitação do poder de tributar, conformando-se, assim, como um instrumento de contenção jurídica da atuação estatal em matéria fiscal, estabelecendo textos normativos que buscam assegurar um equilíbrio entre, de um lado, a necessidade de financiamento da atividade pública e, de outro, a observância do princípio da isonomia tributária, que exige que nenhuma carga seja exigida para além do que é legitimamente devido pelo contribuinte. A função arrecadatória do Estado, portanto, deve sempre estar subordinada à realização dos direitos fundamentais e à consolidação do Estado Democrático de Direito, cuja legitimidade se ancora no respeito aos parâmetros constitucionais

[96] PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 480.

de justiça fiscal[97]. Nesse contexto, Hugo de Brito Machado Segundo[98] destaca com propriedade que a autonomia constitucionalmente atribuída aos entes federados seria inócua caso não fosse acompanhada da correspondente autonomia financeira, afirmando que "seria meramente ornamental o dispositivo da Constituição que outorgasse as mais extensas competências a um ente federado, se não dotasse esse mesmo ente de condições financeiras de exercer essa autonomia". Com efeito, a competência tributária reveste-se de um conteúdo dual, compreendendo tanto o poder-dever de instituir tributos quanto a faculdade de conceder isenções ou benefícios fiscais, revelando-se, nesse sentido, como o verso e o anverso de uma mesma moeda. Ainda que se preveja, em determinados casos, a partilha das receitas tributárias entre os diversos níveis de governo, a titularidade da competência permanece íntegra e vinculada ao ente constitucionalmente designado, traduzindo uma manifestação essencial da sua autonomia política e financeira.[99]

É indubitável que a acentuada dependência financeira dos entes subnacionais, em particular, dos Municípios e Estados, face às transferências constitucionais e voluntárias provenientes do governo central evidencia a fragilidade estrutural do federalismo fiscal brasileiro, pois essa assimetria na capacidade de arrecadação e na autonomia orçamental compromete a efetividade do pacto federativo, especialmente no que se refere ao seu equilíbrio vertical. A centralização dos recursos tributários, aliada ao reduzido nível de investimento público nos âmbitos estadual e municipal, revela a persistência de um modelo em que os entes federados de menor capacidade fiscal permanecem condicionados às decisões da União, não apenas quanto ao repasse de receitas, mas também no que tange à formulação e implementação de políticas públicas, uma vez que, ess relação de dependência financeira compromete o princípio da autonomia federativa, enfraquece a gestão descentralizada e limita a eficácia dos direitos fundamentais em nível local, contrariando os pressupostos constitucionais de cooperação e solidariedade entre os entes da Federação.

Ainda que a formulação das principais políticas públicas se concentre, em larga medida, na esfera de competência da União, cuja atuação é frequentemente pautada por critérios discricionários, os Municípios permanecem constitucionalmente incumbidos da execução de diversas funções essenciais à realização dos direitos fundamentais, em que inclui o planejamento urbano, o saneamento básico, a prestação dos serviços de saúde e educação em

---

[97] MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Contribuições e federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 49-50.
[98] Ibidem, p. 51.
[99] BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 77-79. 100. Mesmo sentido, conferir: BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 31.

seus níveis fundamentais, o transporte coletivo, a segurança pública local e a implementação de programas habitacionais, entre outras responsabilidades de natureza estruturante. Contudo, a elevada dependência financeira dos entes municipais em relação aos repasses das esferas federal e estadual acarreta significativa vulnerabilidade na gestão orçamentária local, comprometendo a estabilidade e a continuidade na prestação de tais serviços públicos. Soma-se a esse quadro a persistente centralização das receitas tributárias nas mãos da União e a intensificação da denominada guerra fiscal entre os entes subnacionais, prática que, ao privilegiar a competição em detrimento da cooperação, revela-se contrária aos princípios constitucionais da solidariedade e da colaboração federativa, pilares estruturantes do modelo consagrado na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Desde a instituição do federalismo no Brasil, com a promulgação da Constituição de 1891, a busca pela afirmação da autonomia municipal tem constituído uma reivindicação recorrente, cuja efetividade, no entanto, tem variado em função do grau de democratização vigente em cada período histórico, haja vista que oscila, de modo particularmente evidente, no campo da autonomia financeira, conforme se depreende da análise das sucessivas Cartas Constitucionais brasileiras. Apesar de o modelo federativo ter sido formalmente inaugurado pela Constituição de 1891, da qual se esperava uma maior descentralização do poder, foi apenas com a Constituição de 1934 que se verificou uma ampliação substancial das competências tributárias atribuídas aos Municípios, aliada à consagração de um federalismo de caráter mais cooperativo. Essa inflexão normativa representou um avanço na consolidação da autonomia municipal, refletindo uma mudança no entendimento sobre o papel dos entes subnacionais na realização das funções estatais e no processo de institucionalização dos direitos fundamentais.

As Constituições brasileiras posteriores à de 1934, especialmente durante os períodos de centralização política e autoritarismo, impuseram restrições significativas à autonomia dos Municípios. Foi apenas com a promulgação da Constituição de 1988 que se operou uma verdadeira inflexão no tratamento conferido ao ente municipal, ao se instaurar aquilo que a doutrina qualificou como "uma autêntica revolução municipalista". Não obstante, cumpre salientar que a presença institucional do Município no ordenamento jurídico brasileiro não constitui uma inovação da ordem constitucional vigente, tampouco é uma decorrência exclusiva da adoção do modelo federativo. A tradição municipalista remonta a períodos anteriores e reflete o reconhecimento, por parte do Estado moderno, do papel estruturante do Município na consolidação do regime democrático. Em razão disso, os ordenamentos jurídicos têm progressivamente reforçado a posição institucional dos entes locais, atribuindo-lhes competências que viabilizam a efetiva participação dos cidadãos na gestão pública. Associada

historicamente à ideia de liberdade e de autogoverno, a municipalidade configura-se como espaço privilegiado de exercício democrático, capaz de fomentar a cultura cívica e a participação política dos indivíduos — desde que, ressalte-se, lhe seja assegurada uma autonomia plena, abrangendo as dimensões política, administrativa, normativa e financeira.[100] Não à toa que Constituição Federal de 1988 atribuiu expressamente aos Municípios a responsabilidade pela implementação das políticas públicas voltadas ao desenvolvimento local, em suas vertentes económica e social, especialmente no que tange à ordenação do solo urbano, conforme delineado pelas diretrizes do ordenamento jurídico pátrio.

O fortalecimento institucional dos entes municipais tem-se consolidado como uma tendência marcante nos regimes democráticos contemporâneos, à medida que a menor extensão territorial e populacional desses entes favorece a implementação mais eficaz de políticas públicas e a resolução célere de demandas locais, a qual não pode ser negligenciada nas discussões acerca da descentralização do poder estatal. Ao revés, impõe-se a necessidade de identificar e enfrentar os entraves políticos e estruturais que historicamente têm comprometido a eficiência administrativa e a autonomia operacional dos Municípios no Brasil, pois qualquer proposta de reforma federativa exige, como pressuposto fundamental, a reconfiguração do modelo municipal, ainda que a Constituição da República de 1988 tenha conferido ao Município não apenas o reconhecimento como ente federado, mas também a centralidade na gestão dos interesses locais. Tal relevância manifesta-se de forma clara no regime jurídico de repartição de competências – tanto legislativas quanto administrativas – bem como na previsão de fontes de financiamento próprias, complementadas por mecanismos de transferências constitucionais e legais. A revalorização do Município, portanto, não se limita ao plano simbólico, mas impõe-se como estratégia indispensável à concretização dos princípios da eficiência, da subsidiariedade e da democracia participativa no âmbito da administração pública brasileira.

Nesses termos, a sistemática de repartição de receita tem bastante relevância na composição das receitas dos entes públicos. Para tornar visível o impacto financeiro dessa sistemática, destacamos o valor consolidado repassado aos Estados e Municípios, considerando os anos de 2022 e 2023[101]. Vejamos:

Gráfico 1- Valor repassado aos Estados e Municípios entre 2008 e 2024

---

[100] FERREIRA, Pinto**. Curso de Direito Constitucional**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 299-301.

[101] Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/temas/estados-e-municipios/transferencias-a-estados-e-municipios> Acesso em: 01 de fev. 2024.

Fonte:

Em 2022, houve um repasse consolidado (totais) de R$ 474.783.305.155,00 (quatrocentos e setenta e quatro bilhões e setecentos e oitenta e três milhões e trezentos e cinco mil e cento e cinquenta e cinco reais) aos 27 Estados e 5.570 municípios, permanecendo 46% para os Estados e 54% aos municípios; já em 2023, o montante chegou a R$ 483.535.813.492,00 (quatrocentos e oitenta e três bilhões e quinhentos e trinta e cinco milhões e oitocentos e treze mil e quatrocentos e noventa e dois reais), permanecendo 44,65% aos Estados e 55% aos Municípios. Dentre essa divisão, a maior parcela advém dos fundos de participação, compostos pelos tributos federais (IR e IPI):

Tabela 1 - Montante da Repartição Constitucional dos Fundos de Participação dos Estados e Municípios nos anos de 2022 e 2023

2022		**2023**	
FPM	R$ 146.329.502.649,27	**FPM**	R$ 152.043.875.520,37
FPE	R$ 125.340.892.302,00	**FPE**	R$ 129.258.308.300,00

Fonte:

Apesar da elevada quantidade de entes a ser beneficiado com essa distribuição, podemos destacar 05 Estados e suas capitais de cada região do Brasil, para demonstrar o impacto nas receitas públicas em todos os níveis federativos, considerando os dados de 2023, tanto o valor total repassado, quanto especificamente ao fundo de participação:

Tabela 2 – Demonstrativo de Transferências Totais por Amostragem de 5 estados de cada região do Brasil em 2023

ESTADO	**Transferências Totais**	**Receita Bruta Total**	**%**	**RCL**	**%**
Alagoas (NE)	R$ 6.55 bi	R$ 17.61 bi	37%	R$ 14.46 bi	45%
São Paulo (SE)	R$ 8.13 bi	R$ 361.15 bi	2,25%	R$ 229.65 bi	3,54%
Santa Catarina (S)	R$ 3.37 bi	R$ 62.13 bi	5.42%	R$ 39.74 bi	8,48%
Mato Grosso (CO)	R$ 4.85 bi	R$ 38.96 bi	12,44%	R$ 18.07 bi	26,84%

Amazonas (N)	R$ 6.25 bi	R$ 34.02 bi	18,37%	R$ 27.87 bi	22,42%

Fonte:

Tabela 3 – Demonstrativo da repartição do Fundo de participação Estadual por amostragem de estados de cada região do Brasil em 2023

ESTADO	FPE	Receita Bruta Total	%	RCL	%
Alagoas (NE)	R$ 5.5 bi	R$ 17.61 bi	31,23%	R$ 14.46 bi	38%
São Paulo (SE)	R$ 1.2 bi	R$ 361.15 bi	0,3%	R$ 229.65 bi	0,5%
Santa Catarina (S)	R$ 1.5 bi	R$ 62.13 bi	2,4%	R$ 39.74 bi	3,77%
Mato Grosso (CO)	R$ 2.8 bi	R$ 38.96 bi	7,18%	R$ 18.07 bi	15,49%
Amazonas (N)	R$ 4.3 bi	R$ 34.02 bi	12%	R$ 27.87 bi	15%

Fonte:

Tabela 4 – Demonstrativo das transferências totais por amostragem de cinco municípios de cada região do Brasil em 2023

MUNICÍPIOS	Transferências Totais	Receita Bruta Total	%	RCL	%
Maceió (AL)	R$ 926 mi	R$ 7.89 bi	11,73%	R$ 4.14 bi	22,36%
São Paulo (SP)	R$ 1.29 bi	R$ 85.64 bi	0,3%	R$ 83.03 bi	1,55%
Florianópolis (SC)	R$ 266 mi	R$ 3.4 bi	2,4%	R$ 2.99 bi	8,89%
Cuiabá (MT)	R$ 364 mi	R$ 4.19 bi	8,68%	R$ 3.48 bi	10,45%
Manaus (AM)	R$ 1.59 bi	R$ 9.83 bi	16,17%	R$ 7.90 bi	20,12%

Fonte:

Tabela 5 – Demonstrativo da Repartição do Fundo de participação Municipal por amostragem de cinco municípios de cada região do Brasil em 2023

MUNICÍPIOS	FPM	Receita Bruta Total	%	RCL	%
Maceió (AL)	R$ 663 mi	7.89 bi	8,4%	R$ 4.14 bi	16%
São Paulo (SP)	R$ 464 mi	85.64 bi	0,54%	R$ 83.03 bi	0,58%
Florianópolis (SC)	R$ 198 mi	3.4 bi	5,8%	R$ 2.99 bi	6,62%
Cuiabá (MT)	R$ 211 mi	R$ 4.19 bi	5,03%	R$ 3.48 bi	6,06%
Manaus (AM)	R$ 836 mi	R$ 9.83 bi	8,50%	R$ 7.90 bi	10,58%

Fonte:

Sobre os dados apresentados, devemos destacar os seguintes pontos:

(i) Devemos levar em consideração a proporção sobre a Receita Corrente Líquida (RCL), uma vez que se trata dos recursos disponíveis para realização das despesas públicas de manutenção da atividade administrativa e promoção dos serviços e políticas públicas;

(ii) A Poupança Corrente, isto é, a margem que demonstra a capacidade de investimento do ente público ao relacionar as Despesa Corrente Líquida e a Receita Corrente Líquida, foi em média de 7% entre os Estados no ano de 2023;

(iii) Apesar dessa amostragem inicial, devemos lembrar da existência de outros 5.565 Municípios e 22 Estados, especialmente àqueles localizados nos interiores de

cada estado-membro. Conforme pesquisa feita pelo Poder360[102], em 2020, dos 5.409 entes municipais pesquisados, 2.698 municípios detiveram 90% de sua receita corrente por repartição de receita, 1.642 entre 80%-90% da receita corrente composta por repasses, 1.027 entre 50%-80%, restando apenas 42 municípios cujas receitas correntes derivaram mais da metade de sua própria arrecadação. Tomando como parâmetro os cinco estados-membros destacados nas tabelas acima, a proporção dos municípios que dependem de mais de 90% de repasses corresponde a: (i) 51% de Alagoas; (ii) 22,9% de São Paulo; (iii) 33,2% de Santa Catarina; (iv) 25,5% do Mato Grosso; (v) 82,3% do Amazonas.

(iv) Tem-se a conclusão de que a principal fonte de arrecadação tributária dos municípios deriva de impostos relacionados à propriedade do Imóvel (IPTU) e sua venda onerosa (ITBI), bem como da prestação de serviços em geral (ISS), não tendo, em geral, imponência arrecadatória para cumprir todas as despesas públicas.

O modelo de federalismo cooperativo adotado no Brasil projetou efeitos diretos sobre a estrutura das finanças públicas, na medida em que a repartição de competências entre os entes federativos foi acompanhada por um sistema de distribuição de recursos financeiros, estruturado tanto por meio direto, mediante a atribuição de competências tributárias específicas a cada nível de governo, quanto por via indireta, através dos mecanismos de transferências intergovernamentais, sobretudo da União e dos Estados para os entes subnacionais de menor capacidade arrecadatória, como Estados menos desenvolvidos e Municípios. Todavia, observa-se que o chamado "pacto federativo" brasileiro permanece, em larga medida, mais como uma construção teórica do que como uma realidade plenamente implementada, em que persistem desafios significativos no que tange à necessária compatibilização entre a capacidade fiscal de cada ente e o conjunto de encargos públicos a ele constitucionalmente atribuídos. Alencar e

[102] Disponível em: <https://www.poder360.com.br/economia/quase-metade-das-cidades-brasileiras-dependem-90-ou-mais-de-repasses/> Acesso em: 21 de fev. 2024. Essa realidade já é bastante conhecida no contexto fiscal brasileiro, como já destacado na Nota Técnica 12/2014 da Confederação Nacional dos Municípios – CNM, em que a maior parte da receita orçamentária de cerca de 80% dos Municípios brasileiros provém de transferências de recursos da União ou dos respectivos Estados, com especial destaque para a o FPM (CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS – CNM. Nota técnica nº 12/2014. Brasília: CNM, 2014. p. 2). Em estudo publicado em 2023, a Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro publicou o Índice Firjan de Gestão Fiscal (IFGF), cujo conteúdo aponta que 2.195 dos 5.240 municípios brasileiros (41,9%) apresentam situação fiscal difícil ou crítica, por terem alta dependência de transferência de receitas, planejamento financeiro vulnerável pelo aumento das despesas obrigatórias, baixo nível de investimentos, baixo incentivo à economia e precarização de serviços públicos essenciais à população (Disponível em: https://www.firjan.com.br/noticias/indice-firjan-de-gestao-fiscal-edicao-2023-1.htm. Acesso em: 01 de jul. 2024).

Gobetti[103] alertam para a natureza desordenada do processo de descentralização fiscal desde a promulgação da Constituição de 1988, evidenciando que a ampliação das competências e responsabilidades dos entes subnacionais não foi acompanhada por uma efetiva descentralização das receitas públicas, o que tem contribuído para o agravamento das desigualdades intergovernamentais, refletindo-se na má distribuição da riqueza pública, especialmente em desfavor dos entes com menor renda *per capita*, o que compromete os princípios da equidade e da justiça distributiva no âmbito federativo.

O reconhecimento da autonomia financeira dos Municípios revela-se elemento imprescindível à concretização do federalismo de cooperação, modelo este orientado pela construção de uma sociedade democrática, justa e solidária, conforme delineado pelos princípios constitucionais fundantes. A efetivação dos direitos sociais depende, em grande medida, da prestação eficaz de serviços públicos, e, nesse cenário, o ente municipal assume posição estratégica, dada sua proximidade com as demandas concretas da população, como assevera Andreas Joachim Krell[104] destaca que "a autonomia municipal constitui um fator importantíssimo para uma maior eficiência na prestação dos serviços públicos e para a democratização das estruturas políticas da sociedade". Contudo, o referido autor adverte que a mera concessão de autonomia, dissociada de mecanismos cooperativos eficazes — como o repasse adequado de recursos, a repartição equitativa de encargos e a existência de instrumentos de fiscalização e apoio técnico — compromete os objetivos propostos, resultando em prejuízos à qualidade dos serviços públicos ofertados à coletividade. Assim, a autonomia municipal, para ser efetiva, deve estar integrada a uma lógica federativa funcional, que articule competências, responsabilidades e meios financeiros de forma equilibrada e colaborativa entre os distintos níveis de governo.

Victor Nunes Leal[105] observa que a autonomia política dos Municípios brasileiros sempre enfrentou severas limitações em razão da escassez de recursos financeiros, o que os coloca em posição de fragilidade dentro da estrutura federativa. Segundo o autor, a repartição da pobreza entre os entes federativos tem sido notoriamente desigual, cabendo aos Municípios a parcela mais significativa das carências, sem que lhes sejam assegurados os meios necessários ao cumprimento de suas atribuições. Essa dependência estrutural em relação aos repasses

---

[103] ALENCAR, André Amorim; GOBETTI, Sérgio Wulff. **Justiça Fiscal na Federação Brasileira**: uma análise do sistema de transferências intergovernamentais entre 2000 e 2007. Brasília: ESAF, 2008. p. 23.

[104] KRELL, Andreas Joachim. **O Município no Brasil e na Alemanha**: direito e administração pública comparados. São Paulo: Oficina Municipal, 2003. p. 84-85.

[105] LEAL, Victor Nunes. **Coronelismo, enxada e voto**: o Município e o regime representativo no Brasil. 7. ed. São Paulo: Cia. das Letras, 2012. p. 179.

financeiros das esferas superiores de governo converte-se, conforme salienta, em instrumento de ingerência da autoridade central sobre os entes locais. O apoio financeiro, longe de representar apenas mecanismo de solidariedade intergovernamental, frequentemente impõe renúncias temporárias de prerrogativas constitucionais por parte dos entes menores, sendo condicionado, não raro, a interesses políticos circunstanciais, em detrimento do interesse público.

A subtração de recursos financeiros dos entes federativos de menor dimensão não constitui solução eficaz para os problemas estruturais de ineficiência administrativa, precariedade institucional ou práticas de corrupção no âmbito local. Ao contrário, a experiência histórica brasileira revela que a crônica escassez de receitas nos Municípios contribuiu significativamente para acentuar a sua dependência em relação aos governos estaduais, não apenas para a execução de políticas públicas estruturantes, mas inclusive para a cobertura de despesas correntes elementares, em que a vulnerabilidade fiscal acaba por criar um ambiente propício à captura política e à utilização transversa dos repasses financeiros, circunstância que, longe de combater a corrupção, pode agravá-la, ao enfraquecer os mecanismos locais de controle e de *accountability*[106].

Fernando Rezende[107] sustenta que há consenso, no âmbito das ciências públicas, quanto à premissa de que a descentralização das responsabilidades governamentais constitui uma das vias mais promissoras para a elevação da eficiência estatal. Para o autor, quando a incumbência pela prestação de serviços de interesse coletivo é atribuída ao nível de governo mais próximo da população beneficiária, reduzem-se significativamente os riscos de dispersão ou desvio na aplicação dos recursos públicos, ao passo que se ampliam as possibilidades de ganhos em eficiência e eficácia na ação administrativa. Defende, ainda, que a descentralização das funções públicas somente poderá alcançar níveis satisfatórios de eficiência se for acompanhada da correspondente provisão de recursos financeiros. Diante da profunda desigualdade na distribuição espacial da renda e da riqueza, torna-se indispensável estabelecer uma articulação coerente entre as responsabilidades atribuídas aos entes federativos e os meios disponíveis para o seu cumprimento, cujo contexto depende da existência de um sistema arrecadatório capaz de se ajustar periodicamente às transformações econômicas e demográficas, de modo a refletir as alterações na capacidade fiscal dos entes subnacionais, bem como na intensidade da demanda social pelos serviços públicos a serem prestados.[108]

---

[106] Ibidem,. p. 180.
[107] REZENDE, Fernando. **A reforma tributária e a federação**. Rio de Janeiro: Editora FGV: 2009, p. 16.
[108] Ibidem, p. 17.

Nessa perspectiva, reconhece-se que o constituinte originário foi assertivo ao elevar o Município à condição de ente federado, dotando-o de autonomia política, administrativa e financeira, pois representou um avanço institucional relevante, ao romper com uma prática historicamente consolidada na tradição político-administrativa brasileira: a instrumentalização dos recursos públicos municipais como moeda de troca em negociações de natureza clientelista entre os entes locais e os governos centrais. Esse padrão de barganha era particularmente comum em razão de a trajetória política, no Brasil, iniciar-se majoritariamente no plano municipal, sendo a ascensão de lideranças locais frequentemente condicionada à sua capacidade de articulação com as esferas superiores do poder. Nesse contexto, a autonomia financeira dos Municípios era, com frequência, sacrificada em prol de interesses pessoais ou de alianças político-partidárias, perpetuando mecanismos patrimonialistas no interior das administrações municipais.[109]

A inserção dos municípios tem propósito estratégico, na medida em que, embora dotado de autonomia política, administrativa e financeira, sua atuação não se dissocia do imperativo constitucional de promoção da equidade na distribuição da riqueza e na universalização do acesso aos bens e serviços públicos em todo o território nacional. Atuando como principal executor das políticas públicas de base, o Município deveria ocupar papel central na Federação, não apenas mediante o reconhecimento formal de sua autonomia, mas, sobretudo, por meio da garantia de condições materiais para o exercício pleno das atribuições que lhe são constitucionalmente cometidas. Tal centralidade requer, de um lado, a efetiva atribuição de competências financeiras compatíveis com seus encargos e, de outro, mecanismos eficientes de controle e fiscalização da alocação e da execução dos recursos públicos em nível local. Nessa direção, torna-se imperioso que as reformas estruturais no sistema tributário e no modelo federativo se concentrem no aprimoramento do federalismo fiscal, de modo a corrigir suas distorções históricas, as quais impactam negativamente não apenas o equilíbrio das contas públicas municipais, mas também a concretização das finalidades do Estado social delineado pela Constituição da República.

Fernando Rezende[110] identifica dois eixos centrais de preocupação. O primeiro diz respeito à necessidade de promover um equilíbrio adequado entre a repartição de encargos e de recursos entre os diferentes níveis de governo — questão que remete à chamada brecha vertical, ou seja, à disparidade entre as competências atribuídas e a capacidade financeira

[109] LEAL, Victor Nunes. **Coronelismo, enxada e voto**: o Município e o regime representativo no Brasil. 7. ed. São Paulo: Cia. das Letras, 2012. p. 179.
[110] REZENDE, Fernando. **A reforma tributária e a federação**. Rio de Janeiro: Editora FGV: 2009, p. 99.

correspondente. O segundo eixo refere-se à mitigação das desigualdades entre os próprios entes subnacionais, o que se convencionou denominar desequilíbrio horizontal. Para o autor, a superação desses dois desafios, o vertical e o horizontal, é condição indispensável à preservação da coesão federativa e ao funcionamento equilibrado do modelo de partilha de poder e de recursos entre os entes da Federação.

As dificuldades apontadas por Fernando Rezende refletem, de forma contundente, os principais entraves observados na experiência federativa brasileira. A tentativa de equalizar as receitas tributárias entre os entes subnacionais, com vistas a viabilizar a assunção dos encargos decorrentes da descentralização, esbarra na persistência de severos desequilíbrios horizontais, justamente porque, muitos entes federativos, especialmente os de menor porte, enfrentam limitações estruturais que os impedem de compor sua arrecadação com receitas próprias em níveis minimamente satisfatórios. Tal fragilidade decorre, em grande medida, da concentração territorial da renda e da atividade produtiva, fatores que perpetuam disparidades regionais significativas, diante da proporção territorial brasileira. Em contraste, outras federações consolidadas, como as do Canadá, da Alemanha e da Austrália, têm enfrentado essas problemáticas de maneira integrada, mediante a implementação de mecanismos redistributivos pautados em critérios de equidade, tendo por finalidade assegurar que todos os entes federativos disponham de capacidade fiscal e institucional suficientes para oferecer, com padrão equivalente, os serviços públicos essenciais à sua população.[111]

Todavia, no contexto brasileiro, observa-se a ausência de critérios objetivos e sistemáticos na partilha das receitas públicas entre os entes federativos, o que inviabiliza a superação das duas questões estruturantes do federalismo fiscal: a brecha vertical e os desequilíbrios horizontais. Ademais, constata-se que o volume de recursos federais efetivamente sujeito a repartição é limitado, uma vez que nem todos os tributos arrecadados pela União integram os mecanismos de transferências constitucionais, somando-se a inexistência de instrumentos regulares de ajustamento da distribuição das receitas que reflitam, de forma proporcional e equitativa, as responsabilidades assumidas por cada esfera de governo no desempenho de suas competências. Diante desse cenário, o autor propõe a adoção de diretrizes claras e consistentes, voltadas à reestruturação do sistema de federalismo fiscal brasileiro, com o objetivo de corrigir as distorções existentes e assegurar maior justiça na distribuição dos recursos e encargos entre os entes federados.

---

[111] REZENDE, Fernando. **A reforma tributária e a federação**. Rio de Janeiro: Editora FGV: 2009, p. 100.

Fernando Rezende[112] defende que o regime de partilha das receitas tributárias deve ser concebido com o propósito explícito de promover a equalização da capacidade de gasto entre os Estados-membros e os Municípios, de modo a assegurar a prestação equitativa de serviços públicos em todo o território nacional, sendo necessário instituir mecanismos de ajustamento periódico, tanto no que se refere ao volume global de recursos a ser partilhado quanto à calibragem das transferências federais destinadas aos entes subnacionais. Além disso, o autor sustenta que as regras aplicáveis à repartição de receitas provenientes da cooperação intergovernamental no âmbito de políticas públicas de caráter nacional devem ser sensíveis às disparidades regionais e estruturadas de forma a refletir as distintas realidades fiscais e socioeconômicas dos entes envolvidos. Por fim, enfatiza que tanto as partilhas quanto as transferências intergovernamentais devem operar, não apenas como instrumentos compensatórios, mas também como estímulos à ampliação do esforço arrecadatório por parte dos entes subnacionais, especialmente no tocante à exploração eficiente de suas próprias bases tributárias.

Segundo Ladislau Dowbor[113], os municípios podem ser comparados a blocos que compõem a estrutura do país, e para que essa funcione corretamente, cada um desses deve ser organizado de acordo com suas necessidades específicas. É impraticável para o governo central compreender completamente todos os problemas enfrentados por cada um deles. Por isso, é fundamental que as soluções para as questões locais sejam elaboradas com base no nível de desenvolvimento, localização geográfica, cultura, atividades econômicas predominantes e recursos naturais disponíveis de cada município, uma vez que só quem vive nessas localidades tem o conhecimento real das suas necessidades mais urgentes.

O crescimento local, entretanto, não deve ignorar os processos globais, como a globalização. Pelo contrário, ele deve aproveitar as particularidades locais para promover os interesses da comunidade. As estratégias de desenvolvimento local devem fomentar a cooperação e a criação de redes de contato, facilitando o progresso originado nas próprias comunidades. De acordo com Luciana Grassano de Gouvêa Mélo e Pedro Dias de Oliveira Neto[114], a globalização, as inovações tecnológicas e a diminuição das barreiras migratórias têm resultado em uma maior movimentação de pessoas, produtos, serviços e capitais, o que tem

---

[112]Ibidem, p. 100.

[113] DOWBOR, Ladislau. Educação e apropriação da realidade local. In: **Estudos Avançados**. V. 21, n. 60, 2007. p. 79

[114] MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa Mélo; OLIVEIRA NETO, Pedro Dias. **Os desafios para alcançar a** sustentabilidade do Estado fiscal em período de crise econômica. In: **Revista Jurídica**. vol. 01, n°. 54, Curitiba, 2019. p. 490.

estreitado as bases tributárias dos Estados modernos, podendo ser útil no combate à fraude e à evasão fiscais.

Luís Eduardo Schoueri[115] destaca que o Estado não é mais visto como o único veículo propulsor do desenvolvimento, no qual a participação da sociedade civil passa a ser vista como indispensável nesse processo, de modo que o processo de desenvolvimento local necessita da articulação dos múltiplos atores democraticamente envolvidos.

Portanto, não há dúvida sobre a dependência fiscal da arrecadação dos impostos, especialmente os entes estaduais e municipais no Estado brasileiro, especialmente o modelo de repartição fiscal. Dessa forma, como se pretende demostrar no presente trabalho, a capacidade contributiva deve ser levada a sério em todas as etapas e critérios na fixação da tributação e quando se pretende abrir mão dela, como nas hipóteses de renúncia de receitas.

1.2.1.2 Reforma Tributária no Brasil em andamento: o papel da capacidade contributiva

Apesar de não se tratar do objeto central da presente tese, é imperioso demostrar certos aspectos da reforma tributária no Brasil, a qual pretende trazer transformações profundas no sistema fiscal e que tem por ponto central a capacidade contributiva e a simplificação da tributação. Bem verdade, não alcançaremos todos os aspectos pertinentes ao texto, mas boa parte das alterações tem por escopo os valores inerentes à capacidade contributiva, a qual se estabeleceu como o seu eixo modular.

Logo de início, foram expressos valores que já permeavam o sistema fiscal brasileiro, mas que na sua verbalização foi demonstrada a preocupação em enfatizá-los. Vejamos os dispositivos acrescentados já em vigor:

> Art. 145. (...)
> § 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da **simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente**.
> § 4º As alterações na legislação tributária buscarão **atenuar efeitos regressivos**.
> (Grifo nosso)

Destaca Ismael Noronha de Castro[116] que a reforma alterou significativamente os princípios norteadores do sistema fiscal brasileiro, ao ponto que intensificou a busca pela concretização dos cinco princípios acima transcritos, o que irá influenciar toda a interpretação das normas fiscais, bem como estabelece novas diretrizes nas proposições legislativas,

---

[115] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9 ed. (versão eletrônica). São Paulo: Saraiva, 2019. p. 1041.
[116] CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. **O Novo Sistema Tributário Nacional**: Modelo Constitucional de Tributário Pós-Reforma Tributária. et. al. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024, p. 384.

independentemente do tributo ou ente tributante, pois não há dúvida da expressão máxima da capacidade contributiva.

Para o sistema fiscal atuar com transparência, justiça, simplicidade, cooperação, na proteção do meio ambiente e atenuar os efeitos regressivos, necessariamente atenderá às condições contributivas de cada integrante da sociedade. Aliás, evitar os efeitos regressivos nada mais é do que sobrecarregar aquele que menos podem colaborar com o bolo fiscal.

No âmbito prático, já há mudanças significativas e muitas outras permanecem em discussões calorosas. Para tanto, podemos destacar as seguintes inovações que destacam o tema central deste trabalho: a) unificação do imposto sobre o consumo, assemelhado ao Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) com foco em sua simplificação; b) criação do Imposto Seletivo e mecanismos inovadores de retribuição à parcela da população mais carente; c) busca pela tributação das fortunas; d) incremento da carga fiscal acompanhada de maior escalonamento da progressividade nos tributos sobre renda e propriedade.

No contexto do item (a), pensamos ser o tópico mais delicado da nova normatização. Diferentemente de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) "tradicional", o modelo brasileiro de IVA será composto por dois tributos, o que justifica sua denominação como IVA-Dual (CBS + IBS). A viabilidade desse modelo dual decorre do fato de que tanto a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) quanto o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) possuem estruturas idênticas, compartilhando os mesmos fatos geradores, as mesmas bases de cálculo, idênticas hipóteses de não incidência, regras de creditamento similares e os mesmos sujeitos passivos.

Assim, como regra geral, uma operação com mercadorias e/ou uma prestação de serviços que esteja sujeita à incidência da CBS também estará sujeita ao IBS, aplicando-se, em ambos os casos, a mesma base de cálculo e as mesmas regras de creditamento, com variação basicamente na alíquota atribuída a cada um desses tributos. Em outras palavras, quando ocorre um fato gerador da CBS, este também caracteriza um fato gerador do IBS, além de que a base de cálculo para ambos os tributos é a mesma, devendo apenas o sujeito passivo somar as alíquotas do IBS e da CBS para determinar a carga tributária total incidente sobre a operação ou prestação em questão. Em suma, pretende-se instituir um IVA “à brasileira”, levando em consideração as características de sua estrutura federativa e extensão territorial.

Dessa forma, a partir de 2026 com adoção plena em 2033, haverá, gradualmente, a transição de cinco tributos existentes – ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins – reunindo-os em uma única cobrança, considerando, inclusive o local do destino. Essa unificação tem como objetivo simplificar a dinâmica fiscal e proporcionar mais transparência aos tributos sobre o consumo.

Então, pergunta-se: quais as principais razões dessa significativa transição? Aqui se tem justamente a relevância da capacidade contributiva.

Apesar de ainda não definidas até o fechamento da presente tese, pois a Lei Complementar[117] em questão (PLP 68/2024) ainda está tramitando no Congresso Nacional, o Ministério da Fazenda do Brasil[118], em 2023, estimava que a alíquota geral do IVA-Dual seria fixada na média de 26,5%, a qual, conforme estudo realizado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), não representaria a realidade, pois acreditava-se que chegaria ao patamar de 28,04%, diante da estrutura da cadeia produtiva brasileira. Em agosto de 2024, o próprio Ministério da Fazenda do Brasil[119] publicou Nota Técnica elevando a projeção do IVA na média de 27,97% (aumento de 1,47% da projeção inicial), tendo em vista as alterações propostas pelo Congresso Nacional, vejamos:

Tabela 6 – Alterações propostas pelo Congresso Nacional do Brasil da Proposta de fixação das alíquotas do IVA

	Descrição	Min	Média	Máx
1	Inclusão de BETS e carros elétricos no Imposto Seletivo	-0,06	-0,06	-0,06
2	Inclusão do carvão mineral no Imposto Seletivo e redução da alíquota sobre bens minerais de 1% para 0,25%	0,10	0,10	0,11
3	Redesenho do regime específico de bens imóveis	0,26	0,27	0,28
4	Ampliação dos medicamentos na alíquota reduzida	0,12	**0,12**	0,12
5	Recuperação de crédito para imunidades (serviços de radiodifusão/imagens, livros, jornais e periódicos)	0,12	0,13	0,13
6	Carnes bovina, suína, ovina, caprina e de aves, produtos de origem animal (exceto *foies gras*) e miudezas comestíveis de ovinos e caprinos	0,55	**0,56**	0,56
7	Queijos tipo mozarela, minas, prato, queijo de coalho, ricota, requeijão, queijo provolone, queijo parmesão, queijo fresco não maturado e queijo do reino	0,13	**0,13**	0,13
8	Demais alíquotas favorecidas (sal, farinhas, aveia, óleos de milho e babaçu, plantas e flores etc.)	0,09	0,10	0,10
9	Demais favorecimentos (crédito para planos de saúde, dedução de repasses das cooperativas de planos de saúde, planos de saúde sob autogestão e previdência fechada não contribuintes etc.)	0,08	0,08	0,08
10	*Cashback* de 100% da CBS para energia, água e esgoto	0,03	0,04	0,04
Total		**1,44**	**1,47**	**1,49**

Fonte:

A princípio, destacamos os itens 6 e 7 da tabela, os quais tiveram impacto significativo no alargamento da previsão do tributo, visto que foram incluídos na Cesta Básica (Anexo I do PLP 68/2024), submetidos à alíquota zero, bem como o item 4, em que atribuiu a alíquota

[117] Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/164914> Acesso em: 01 de set. 2024.
[118] Disponível em: <https://static.poder360.com.br/2023/07/nota-tecnica-Ipea-aliquoota-reforma.pdf> Acesso em: 01 abr. 2024.
[119]Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/notas-informativas/2024/agosto/nota-tecnica-aliquotas-sertmf.pdf/view> Acesso em: 07 set. 2024.

reduzida (menos 60%) para os medicamentos em geral, ressalvados aqueles com alíquota zero, previstos no anexo XIV.

Importante se faz reconhecer que as discussões de quais produtos serão excetuados à exação ou aqueles que terão carga fiscal reduzida têm como ponto central as condições básicas dos contribuintes, isto é, pretende-se justamente discutir quais os produtos são essenciais ou não ao cidadão ao ponto de ter tributação menos onerosa.

Todavia, algo é certo, no aspecto geral, a tributação do IVA "à brasileira" estará no patamar mais alto em comparação aos demais países que o adotam. De acordo com os dados apresentados pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)[120], atualmente 174 países adotam o IVA, sendo a Hungria o país com maior alíquota (27%), enquanto Andorra teria o menor percentual (4,5%). Considerando os países da América Latina, Chile e Colômbia possuem a média de 19%, e entre os Europeus temos uma alíquota média de 20%, apesar de Portugal estar acima do padrão regional, com 23%.

A questão é: será que o IVA "à brasileira", nesse patamar, tenderá a evitar um sistema fiscal regressivo como expressamente previsto no texto constitucional?

Considerando que o Brasil tem forte dependência da tributação sobre o consumo[121], a elevada alíquota proposta pode exacerbar essa regressividade, contrariando o princípio da capacidade contributiva, que tem por objetivo uma tributação mais justa e proporcional à condição participativa dos indivíduos. A implementação de uma alíquota uniforme para diferentes bens e serviços pode desconsiderar as disparidades na capacidade de consumo entre diferentes segmentos da população, sem contar com as diversas exceções, pois, embora essas sejam relevantes para mitigar os efeitos regressivos da tributação sobre o consumo, podem reintroduzir complexidade no sistema tributário e criar distorções, potencialmente favorecendo grupos específicos em detrimento de uma aplicação mais ampla e equitativa da justiça fiscal.

Tendo ainda por referência os ditames da capacidade contributiva, a reforma vem estabelecer (b) o Imposto Seletivo e mecanismos inovadores de retribuição à parcela da população mais carente, como por exemplo o *cash back* dos tributos sobre o consumo.

A novo Imposto Seletivo tem por hipótese normativa a produção, extração, comercialização ou importação de produtos e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente,

---

[120] Disponível em: < https://www.oecd.org/en/publications/consumption-tax-trends-2022_6525a942-en.html> Acesso em: 02 de ago. 2024.

[121] Conforme já apresentado, a Carga Tributária do Governo Geral em 2023 atingiu o patamar total de 32,44% do PIB-Nacional, em que a tributação sobre consumo representa 12,68%, isto é, quase 40% de toda a arrecadação nacional. Esse dado é similar ao apresentando no Global Revenue Statistics Database, tendo por referência o ano de 2021 (Disponível em: < https://www.compareyourcountry.org/tax-revenues-global/en/0/655+656+657+658+659> Acesso em: 02 jun. 2024.

a saber: I - veículos; II - embarcações e aeronaves; III - produtos fumígenos; IV - bebidas alcoólicas; V - bebidas açucaradas; VI - bens minerais; e VII - concursos de prognósticos e *fantasy sport* (Bets e apostas esportivas). Há, portanto, a ênfase na extrafiscalidade da tributação, comumente chamado de "imposto do pecado", em se justifica a elevação dos impostos, comumente sobre o consumo, de bens considerados supérfluos ou que tenha repercussão socioeconômica relevante, como, por exemplo, meio ambiente e saúde pública. Vasques[122] destaca que não se trata de uma mera eficácia moral, apesar de historicamente estar associado ao álcool, tabaco e jogos, sendo, atualmente, referenciado em torno de dois valores: redistribuição de riqueza e desenvolvimento econômico.

Pretende-se, neste momento, apenas demonstrar o mecanismo galgado na reforma, ainda em construção, que tem por escopo a elevação adicional da carga fiscal de bens e serviços considerados supérfluos ou que atendam questões que transcendem a mera composição. Todavia, isso não quer dizer que será fixada sem critérios, cuja regulamentação será tratada em futura lei ordinária. Como até o presente momento não existe a propositura acerca de seu aspecto quantitativo, não há como prever o seu impacto e suas controvérsias.

Por outro lado, a introdução do mecanismo de *cashback*, que devolve parte do imposto pago por famílias de baixa renda (renda familiar mensal *per capita* de até meio salário-mínimo), é uma medida positiva para aliviar a carga tributária sobre os mais vulneráveis em relação à tributação do consumo, sendo a manifestação mais evidente do princípio da capacidade contributiva. Entretanto, a operacionalização desse mecanismo, ainda não regulamentado, será crucial para garantir que ele atinja seu objetivo sem criar burocracias adicionais que dificultem o acesso dos beneficiários.

Por fim, os itens (c) busca pela tributação das fortunas e (d) incremento da carga fiscal acompanhada de maior escalonamento da progressividade nos tributos sobre renda e propriedade são relevantes para equacionar os ditames da capacidade contributiva, especialmente para direcionar os sujeitos passivos com melhores condições econômicas. Por certo, o tema será aprofundado nos capítulos seguintes, porém há de se destacar a pretensão da reforma do sistema fiscal brasileiro em priorizar esses mecanismos. Sobre o tema, está em tramitação o PLP nº 108/2024[123], cujo teor tem por foco, dentre outros temas, o Imposto sobre Doação e Causa Mortis (ITCMD), rotineiramente chamando de "imposto de herança". Suas alíquotas ainda serão definidas, mas o referido projeto já prevê a técnica da progressividade em

---

[122] VASQUES, Sérgio. **Os Impostos do Pecado**. Lisboa: Almedina, 1999, p. 66.

[123] Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2438459> Acesso em: 02 nov. 2024.

razão do valor do quinhão, do legado ou da doação, observando a alíquota máxima fixada pelo Senado[124], no entanto, a eficácia dessas mudanças dependerá da implementação adequada e da capacidade dos entes federativos de ajustar as alíquotas e bases de cálculo de forma a refletir corretamente a capacidade econômica dos contribuintes.

Uma alteração relevante e que enaltece a capacidade contributiva é a incidência do ITCMD sobre transmissões realizadas por meio de *trusts* e contratos similares no exterior, instrumentos comumente utilizados para planejamento patrimonial e sucessório por famílias de alta renda, especialmente aquelas com membros residentes no exterior ou com patrimônio localizado fora do país. A nova norma contribui para reduzir a insegurança jurídica, promovendo maior coesão ao sistema tributário. Ademais, prevê que essas regras sejam aplicadas de modo análogo caso a legislação brasileira venha a introduzir um contrato de fidúcia com características semelhantes às do *trust*.

Além disso, retirou-se da proposta legislativa a incidência o imposto sobre os aportes financeiros capitalizados sob a forma de planos de previdência privada, tanto no Plano Gerador de Benefício Livre (PGBL), como no caso de Plano Vida Gerador de Benefício Livre (VGBL), mantendo-se o regime tributário até então em vigor.

Já o Imposto sobre Grandes Fortunas foi retirado da proposição, em que se pretendia tributar as riquezas que ultrapassassem o valor de R$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais). Sobre essa temática, será tratada em momento oportuno, diante da sua relevância na discussão do princípio da capacidade contributiva.

Em síntese, buscou-se uma análise crítica sobre a reforma tributária no Brasil, destacando a implementação do IVA-Dual, composto pela CBS e IBS, como uma inovação que visa a simplificar o sistema tributário brasileiro ao unificar cinco tributos distintos e estabelecer uma carga tributária uniforme sobre o consumo. No entanto, enfatiza-se a preocupação com a regressividade potencial da alta alíquota prevista, considerando o impacto sobre os contribuintes de menor capacidade econômica. Outras mudanças abordadas incluem o Imposto Seletivo sobre produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente e o mecanismo de *cashback* destinado a desonerar a carga tributária para famílias de baixa renda, reafirmando o princípio da capacidade contributiva como eixo central da reforma. Por fim, a reforma propõe uma maior progressividade na tributação de renda e patrimônio, incluindo ajustes no ITCMD, que agora abrange transmissões por meio de *trusts* e contratos assemelhados, ampliando a coesão e justiça fiscal no sistema tributário brasileiro.

---

[124] Atualmente a alíquota máxima do ITCMD é regulamentado pela Resolução nº 9/92, fixada no montante máximo 8%. Nesse caso, cada Estado-membro estabelece sua própria alíquota, observado o limite máximo mencionado.

1.2.2 Estado Unitário e Sistema Fiscal Português

Portugal é um Estado unitário, o que implica que a autoridade governamental é predominantemente centralizada no governo central, com a soberania residindo em uma única entidade governamental central. Essa estrutura de governança distingue-se da dos Estados federais, onde a soberania é dividida entre o governo central e os governos regionais. Em Portugal[125], a centralização do poder é acompanhada por uma delegação de certas competências administrativas a níveis inferiores de governo, como as regiões autónomas e os municípios, permitindo uma administração mais próxima dos cidadãos sem comprometer a unidade do Estado, a qual pode ser uma forma unitária, porém descentralizada ou regionalizada.

O sistema fiscal português passou por diversas revisões desde a década de 1960, principalmente em resposta à integração econômica internacional. A adesão de Portugal à Associação Europeia de Comércio Livre (EFTA) e, posteriormente, à União Europeia (UE), impulsionou a modernização do sistema tributário. Glória Teixeira[126] destaca que a livre circulação de bens e capitais, juntamente com a liberalização de serviços promovida pela Organização Mundial do Comércio (OMC), forçou o legislador português a enfrentar questões complexas, como a regulamentação dos "paraísos fiscais", a subcapitalização de empresas, a tributação de lucros distribuídos e a retenção na fonte sobre dividendos. Essas mudanças visavam a adaptar o sistema às exigências do comércio internacional e às dinâmicas econômicas globais.

A reforma fiscal da década de 1980 trouxe para Portugal elementos característicos de um sistema tributário moderno. Conforme Vasques[127], destacam-se a introdução do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) em 1984, que entrou em vigor em 1986, coincidindo com a adesão à Comunidade Econômica Europeia (CEE), e os impostos sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) e das pessoas coletivas (IRC), implementados em 1988 e aplicados a partir de 1989. Esses tributos consolidaram o arcabouço fiscal português, alinhando-o aos padrões dos sistemas tributários europeus modernos.

Embora o direito fiscal europeu e a partilha de soberania tributária tenham avançado significativamente, Vasques[128] observa que a Constituição Fiscal portuguesa, derivada do texto de 1976, continua a ser uma referência essencial para o sistema tributário. Apesar de revisões

[125] Art. 6º da Constituição da República Portuguesa.
[126] TEIXEIRA, Glória. **Manual de Direito Fiscal**. 6.ed. Coimbra: Almedina, 2021, p. 49
[127] VASQUES, Sérgio. **Manual de Direito Fiscal**. 2.ed. Coimbra: Almedina, p. 51.
[128] Ibidem, p. 155.

ideológicas que suavizaram seu teor original, a Constituição ainda preserva muitos dos princípios presentes no texto inaugural, demonstrando sua relevância na fundamentação e no estudo do direito fiscal em Portugal. Aliás, a evolução da fiscalidade do Estado português, é também reflexo no período difícil enfrentado na vida econômica nos últimos anos[129]. Assim destaca:

> Em Portugal, a fiscalidade solidarista que se punha já em causa no final dos anos 80 recuaria em toda a linha ao longo dos anos 90, sem que com isso se provocasse convulsão de maior no país. Assim, o IVA tornou-se rapidamente o alimento principal do Estado Fiscal português, com taxa normal que dos 16% chegaria antes do final dos anos 90 aos 19%, sucedendo isto ao mesmo tempo que se descartava a taxa zero para os produtos de primeira necessidade além da taxa agravada para os produtos de luxo. Quanto ao IRC, a taxa geral do imposto recuou dos 36,5% originários para 34% em 1998, 32% no ano seguinte e 30% em 2001, tal foi o consenso em torno dos imperativos da competitividade fiscal. Em matéria de IRS, mantiveram-se os cinco escalões de rendimentos que originariamente figuravam no Código, ficando intocada a taxa máxima de 40%.[130]

Dessa forma, o autor apresenta que a fiscalidade portuguesa se desenvolve em três tendências: a) oneração fiscal do consumo; b) conversão à tributação comutativa e na transformação do Estado Fiscal em Estado Taxador; e c) a alteração da tratativa sobre à extrafiscalidade, em que não mais se pretende dar benefícios fiscais, mas ter por foco o agravamento tributário de certas externalidades.[131]

A Constituição da República atribui ao Parlamento a competência legislativa relativa à criação de impostos e à disciplina do sistema tributário, subordinando as ações do Governo, nesse campo, à autorização parlamentar. Vasques[132] argumenta que essa estrutura reflete a intenção do legislador constituinte de privilegiar o Parlamento sobre o Governo na elaboração de leis fiscais, valorizando o princípio da representação direta dos contribuintes, consagrado no ideal de "*no taxation without representation*".

No contexto atual, segundo Vasques[133], o sistema fiscal europeu já opera sob uma espécie de federalismo de fato, caracterizado pela coexistência de soberania fiscal nacional e integração econômica supranacional. Essa dualidade reflete os desafios e as adaptações necessárias para garantir que os sistemas tributários atendam às demandas de uma economia globalizada, enquanto preservam os princípios constitucionais e a representação democrática dos contribuintes. Por isso que o autor aponta que o texto constitucional é bastante denso em

[129] Ibidem, p. 54.
[130] Ibidem, p. 55.
[131] Ibidem, p. 56.
[132] Ibidem, p. 157.
[133] Ibidem, p. 133.

matéria fiscal, pois detém a missão de estabelecer uma transição significativa no equilibro entre economia e desenvolvimento social[134].

A descentralização administrativa e o reconhecimento da autonomia regional não constituem características exclusivas dos Estados organizados sob a forma federativa, podendo igualmente manifestar-se, sob diversas modalidades, no âmbito de Estados unitários, desde que admitam formas institucionais de desconcentração territorial do poder e de autogoverno local. O exemplo do Estado português, frequentemente classificado como Unitário, demonstra como é possível compatibilizar a autonomia e a descentralização do poder com o princípio da unidade territorial. No caso português, o chamado regime autonômico insular assegura a autonomia da municipalidade por meio de dois pilares principais: a) um núcleo essencial e imutável, que garante a autonomia político-administrativa local; e b) um regime jurídico próprio, definido como o conjunto normativo abrangido pela Constituição, pelos estatutos regionais e pelo bloco de legalidade regional, regulamentando de forma específica a organização, competências e funcionamento dos órgãos de governo das Regiões Autónomas [135].

O governo central de Portugal, sediado em Lisboa, é o principal órgão de poder político e administrativo do país. Suas competências abrangem uma ampla gama de áreas, incluindo política externa, defesa, justiça, segurança interna, política econômica e fiscal, saúde, educação e infraestruturas. A centralização das competências tributárias no governo central reflete a estrutura unitária do Estado, com a maior parte da arrecadação tributária sendo gerida pelo Estado.

O governo central é responsável pela criação, gestão e arrecadação dos principais impostos nacionais. Entre os impostos diretos, destacam-se o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), que é um imposto progressivo que incide sobre os rendimentos das pessoas singulares, abrangendo salários, pensões, rendimentos de trabalho independente, rendimentos de capitais, rendimentos prediais e mais-valias; e o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), que incide sobre os rendimentos obtidos por empresas e outras entidades jurídicas, sendo calculado com base no lucro tributável da empresa, após deduzidas as despesas necessárias para a obtenção do rendimento.

Nos impostos indiretos, o governo central administra o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), que é um imposto sobre o consumo e que incide sobre a transmissão de bens e a prestação de serviços, bem como sobre as importações, com taxas variando entre a

---

[134] Ibidem, p. 153.
[135] CANOTILHO, J. J. Canotilho. **Direito Constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 359-360.

reduzida, intermédia e normal; e o Imposto sobre Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP), que incide sobre a produção, transformação, distribuição e comercialização de produtos petrolíferos e energéticos, como a gasolina, o gasóleo e o gás.

Outros impostos administrados pelo governo central incluem o Imposto sobre o Tabaco (IT), que é um imposto especial de consumo que incide sobre a produção, distribuição e comercialização de tabacos manufaturados; o Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas (IABA) que incide sobre a produção, distribuição e comercialização de álcool e bebidas alcoólicas, como vinho, cerveja e bebidas espirituosas; o Imposto sobre Veículos (ISV) incidente sobre a primeira matrícula de veículo em Portugal (automóveis, motociclos, triciclos e quadriciclos); Imposto do Selo cobrado sobre atos, contratos, documentos, títulos livros, e outros fatos jurídicos, como locação, doação, dentre outros; e, por fim, o Imposto sobre Jogos, incidente sobre as receitas geradas por jogos de fortuna ou azar, como casinos, apostas e loterias.

Portugal é dividido em 308 municípios, que são entidades autárquicas com um grau significativo de autonomia administrativa e financeira. Cada município é governado por uma Câmara Municipal (executivo) e uma Assembleia Municipal (deliberativo), responsáveis pela administração local e pela implementação de políticas públicas ao nível municipal. Os municípios possuem competência para instituir e arrecadar certos tributos locais, que incluem o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), que é um imposto anual cobrado sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, sejam eles urbanos ou rústicos; o Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (IMT), que é cobrado sobre a transferência onerosa de imóveis, baseado no valor da transação ou no valor patrimonial do imóvel, o que for mais elevado; e o Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI), que é um imposto adicional ao IMI que incide sobre a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos situados em território português. Além desses impostos, os municípios podem cobrar taxas pela prestação de serviços públicos locais ou pela utilização de bens de domínio público municipal. Também recebem uma participação variável no IRS (5%) dos sujeitos passivos com domicílio fiscal na respetiva circunscrição territorial, e uma participação de 7,5% na receita do IVA cobrado em setores específicos, como alojamento, restauração, comunicações, eletricidade, água e gás. Para equilibrar as finanças municipais e financiar as competências transferidas da administração central, os municípios recebem transferências do Fundo de Equilíbrio Financeiro (FEF) e do Fundo Social Municipal (FSM).

Reconhece-se que a concessão de competências tributárias aos Municípios assenta, em termos normativos e axiológicos, no princípio da autonomia local, o qual se encontra consagrado na Constituição da República como um dos fundamentos estruturantes da

organização territorial do Estado.[136] A efetivação dessa autonomia pressupõe, necessariamente, a atribuição de receitas próprias, bem como a realização autônoma das despesas públicas, sendo o suporte dessa atividade financeira consubstanciado no orçamento municipal, cuja aprovação compete exclusivamente às autarquias locais, de forma independente do orçamento do Estado.

Não obstante, cumpre observar que a autonomia financeira das entidades locais pode ser assegurada mesmo na ausência de poderes tributários em sentido estrito, bastando, para tanto, a consagração constitucional ou legal de um direito à receita fiscal. Tal direito pode materializar-se, por exemplo, por meio da afetação direta de determinados tributos ou da partilha percentual de receitas fiscais provenientes de outros níveis de governo. Assim, o reconhecimento da titularidade de receitas não implica, necessariamente, a concessão de poderes normativos para criação ou modificação de tributos, os quais constituem apenas uma das possíveis formas de concretização da autonomia financeira local.

Nessa lógica, o exercício de poderes tributários pelas autarquias locais não se apresenta como um imperativo constitucional, mas sim como uma faculdade que pode ser conferida por via legislativa, conforme expressamente previsto no artigo 238.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa, o qual remete ao legislador ordinário a definição dos casos e dos termos em que tal atribuição se justifica.

De forma sintética, pode-se afirmar que a evolução da fiscalidade local em Portugal seguiu trajetória semelhante àquela observada no processo de afirmação da fiscalidade regional, visto que a construção normativa se concentrou, num primeiro momento, na consolidação do direito à fruição de receitas públicas, priorizando a afetação de parcelas da arrecadação tributária aos entes subnacionais. Apenas em momento posterior é que se passou a discutir, de forma mais estruturada, a atribuição de um verdadeiro poder tributário, entendido como a faculdade de instituir, modificar ou extinguir tributos no âmbito da autonomia local.

O legislador constituinte desempenhou papel determinante na conformação do regime financeiro das autarquias locais em Portugal, quando estabeleceu que Constituição da República de 1976 não conferia explicitamente às autarquias o exercício de poder tributário, limitando-se a remeter a disciplina das finanças locais para um regime legal próprio, com a finalidade de assegurar, por um lado, uma repartição equitativa dos recursos públicos entre o Estado e as autarquias, e, por outro, a correção das desigualdades entre entidades locais de igual grau. Nesse contexto, prevalecia o entendimento de que a criação e a modificação de tributos constituíam competências exclusivas do Parlamento, estando vedadas às autarquias locais.

---

[136] VASQUES, Sérgio. **Manual de Direito Fiscal**. 2.ed. Coimbra: Almedina, p. 184.

A alteração desse paradigma teve lugar com a revisão constitucional de 1997, a qual introduziu no texto constitucional a referência expressa ao exercício de poderes tributários por parte das autarquias, atualmente prevista no artigo 238.º, n.º 4, em que o constituinte derivado conferiu respaldo jurídico à tendência já delineada na legislação ordinária sobre finanças locais, que vinha progressivamente ampliando o âmbito de atuação fiscal das entidades autárquicas, em consonância com o fortalecimento da sua autonomia financeira.

A cautela com que o legislador constituinte admite a atribuição de poderes tributários às autarquias compreende-se com facilidade em um país onde em uma pequena área concentra mais de 300 municípios e milhares de freguesias, com historial problemático em matéria fiscal. Enfim, ter-se-á intuído que a atribuição de poderes tributários às autarquias pode tornar inoperante o sistema fiscal e pôr em causa o próprio programa para que apontam os artigos 103º e 104º da Constituição

Vejamos, então, em que termos a Lei das Finanças Locais (LFL) de 2013 reconhece às autarquias, muito em concreto aos municípios, o direito à receita tributária e o poder tributário propriamente dito de criar ou conformar os tributos públicos.

Com isso, sumariam-se as receitas tributárias da titularidade das autarquias locais, valendo a pena acrescentar que, além destes tributos locais, existem ainda tributos nacionais cuja receita é também partilhada com as autarquias através de transferências feitas anualmente por meio do orçamento do Estado. É desse *revenue-sharing* que se ocupa a LFL nos artigos 25º e seguintes, prevendo três mecanismos essenciais de partilha de recursos com os municípios: o Fundo de Equilíbrio Financeiro (FEF), o Fundo Social Municipal (FSM) e uma participação variável de 5% na receita do IRS.

Quanto ao FEF, mecanismo mais importante, é a própria lei que fixa um critério de partilha das receitas fiscais, determinando o artigo 25º da LFL que o seu valor global há-se corresponder a 19,5% da média aritmética simples da receita gerada pelo IRS, IRC e IVA, feitos certos acertos. A administração central fica, assim, obrigada a partilhar uma parcela importante da receita produzida pelos grandes impostos nacionais, sendo este bolo comum do FEF, dividido entre um Fundo Geral Municipal (FGM) e um Fundo de Coesão Municipal (FCM), para efeitos da sua distribuição entre os municípios, a fazer com base em fórmulas complexas, ponderando a área, tipologia, população, pressão turística, meio ambiente, receitas e desenvolvimento social dos municípios, entre outros elementos.

Os Municípios passam a dispor de instrumentos fiscais básicos que lhes conferem certa margem de atuação na formulação e execução de políticas públicas voltadas à preservação do património, à fixação demográfica e à prevenção de riscos, como o combate a incêndios. Trata-

se de mecanismos que, embora elementares, reforçam a capacidade de intervenção local em matérias de interesse direto das comunidades, permitindo maior adequação entre as decisões fiscais e as especificidades territoriais.

Em primeiro lugar, cabe aos municípios o poder de lançar a derrama, de acordo com o artigo 18º da LFL, a qual se constitui como um tributo de natureza complementar ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), sendo exigível às pessoas coletivas que desenvolvam atividades de caráter comercial, industrial ou agrícola no território municipal. A partir da entrada em vigor da Lei das Finanças Locais de 2007, a base de incidência da derrama foi alterada, deixando de recair sobre o montante da coleta do IRC e passando a incidir diretamente sobre o lucro tributável, estando sujeita a uma taxa máxima de 1,5%. Nos termos do artigo 18.º, n.º 12, do referido diploma, é conferida aos Municípios a faculdade de estabelecer uma taxa reduzida da derrama para os sujeitos passivos cujo volume de negócios não ultrapasse os 150.000 euros anuais. Tal prerrogativa visa fomentar a dinamização da economia local, incentivando a atividade empresarial de pequena escala, em consonância com os objetivos de promoção do desenvolvimento económico municipal e de fortalecimento da base fiscal local.[137]

Anualmente, os Municípios portugueses dispõem da possibilidade de deliberar sobre a apropriação de uma parcela variável — até o limite máximo de 5% — da coleta do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) devida pelos contribuintes com domicílio fiscal na respetiva circunscrição territorial. Caso optem por fixar essa participação no patamar máximo de 5%, a totalidade da receita correspondente é transferida pela Administração Central para os cofres municipais. Por outro lado, se a participação deliberada for inferior a esse limite, a diferença é devolvida aos contribuintes sob a forma de uma dedução à coleta do IRS, com efeitos diretos no alívio da carga tributária individual.

Nesse sentido, a denominada "participação variável" opera, em termos práticos, de modo análogo a uma derrama sobre o IRS. A distinção essencial reside no seu caráter não oneroso: ao invés de representar um acréscimo fiscal, a faculdade concedida aos Municípios atua como instrumento de desagravamento tributário, permitindo-lhes optar entre o reforço das suas receitas próprias e a concessão de um benefício fiscal direto aos munícipes, conforme a estratégia de política local adotada.

A intenção subjacente à introdução deste mecanismo de "derrama negativa" consistiu em criar um instrumento adicional de diferenciação territorial da carga fiscal, alinhado com os princípios do federalismo fiscal. A medida visa permitir que os contribuintes estabeleçam uma

[137] VASQUES, Sérgio. **Manual de Direito Fiscal**. 2.ed. Coimbra: Almedina, p. 195.

relação mais direta entre a política fiscal adotada pelos órgãos autárquicos e os efeitos concretos sobre a sua tributação pessoal. Nesse modelo, incentiva-se a responsabilização democrática dos eleitos locais pelas suas decisões em matéria de finanças públicas, promovendo, inclusive, a mobilidade dos cidadãos em função da carga fiscal aplicável em cada território. Trata-se, portanto, da materialização da lógica segundo a qual os indivíduos poderiam "votar com os pés", optando pelo seu local de residência não apenas por razões socioeconómicas, mas também considerando os critérios de justiça fiscal e eficiência administrativa adotados pelos respetivos Municípios.

As inovações do RTL trouxeram alguma melhoria qualitativa ao tratamento das taxas ao nível local e uma maior atenção para com a sua legitimação material. Mas a edição do RTL não foi o bastante para pôr termo à multiplicação de taxas por parte dos municípios, por vezes sem estrutura comutativa evidente. A razão para o efeito está numa jurisprudência constitucional extraordinariamente tolerante, que tem vindo a alargar o conceito de taxa e a encorajar as soluções mais engenhosas por parte das autarquias, sempre pressionadas pela receita.

No plano do direito constitucional, os principais limites que se impõem à tributação local estão no princípio da igualdade e no princípio da legalidade. Por um lado, a modelação dos impostos ao nível local inevitavelmente conduz ao tratamento desigual dos contribuintes ao longo do território nacional, fazendo com que pessoas com igual rendimento suportem IRS diferente ou que pessoas com diferente patrimônio imobiliário suportem o mesmo IMI. Por outro lado, a atribuição de poderes de modelação dos impostos às autarquias acarreta sempre um qualquer sacrifício da reserva de lei parlamentar, pois é à Assembleia que cabe disciplinar os impostos, nos termos do artigo 165º da Constituição. A delegação de poderes tributários nas autarquias, portanto, gera um conflito latente entre a autonomia local e os princípios da igualdade e da legalidade.

O Tribunal Constitucional ocupou-se deste conflito em duas decisões do maior interesse nas quais esboça uma metodologia de controlo do nosso sistema de tributação local que parece essencialmente acertada. A decisão mais recuada é o acórdão no 57/95, produzido ainda a propósito da reforma fiscal dos anos 80, em que o tribunal analisa a questão da conformidade constitucional dos poderes de modelação da taxa da contribuição autárquica atribuídos aos municípios. Vasques[138] demonstra que a decisão mais recente é o acórdão no 711/2006, na qual

[138] VASQUES, Sérgio. **Manual de Direito Fiscal**. 2.ed. Coimbra: Almedina, p. 201.

o tribunal procede a fiscalização preventiva da LFL de 2007 e examina a questão da conformidade constitucional do mecanismo de participação variável no IRS então criado.

No acórdão no 57/95, a questão de maior interesse é a de saber se a atribuição do poder de modelar a taxa da contribuição autárquica aos municípios é conforme ao princípio da legalidade tributária e à reserva de lei parlamentar. A questão foi colocada ao tribunal logo em 1988, quando da aprovação do Código da Contribuição Autárquica, que permitia que os municípios fixassem a taxa de imposto aplicável aos prédios urbanos, em intervalo entre 1,1% e 1,3%. O tribunal examinou a questão juntamente com muitas outras relativas aos códigos saídos da Reforma Fiscal de 1988, dando-lhe resposta que se mostra válida ainda hoje.

Só no acórdão no 711/2006 veríamos o mesmo teste de proporcionalidade ser empregue com clareza na articulação entre a igualdade tributária e a autonomia local. A questão central no acórdão no 711/2006 está de saber se o mecanismo da "participação variável" no IRS é conforme ao princípio da igualdade tributária.

O mecanismo inovador trazido pela LFL de 2007 permitia que os municípios se apropriassem de uma parcela de até 5% da receita de IRS gerada pelos sujeitos passivos com domicílio na respectiva circunscrição. Quando não optassem pela participação variável, a receita era devolvida aos contribuintes enquanto dedução à coleta do IRS, como sucede hoje ao abrigo da LFL de 2013. Entre outras questões, o Presidente da República perguntava então se esse mecanismo não conduziria à violação do princípio da capacidade contributiva pois, em resultado das opções tomadas pelos municípios, inevitavelmente sucederia que contribuintes com a mesma capacidade contributiva fossem tributados de modo diferente e que contribuintes com maior capacidade sofressem menor tributação. Essa diferenciação com base no território não possuiria "fundamento material razoável e evidente", lesando, desse modo, o princípio da igualdade.

O Tribunal Constitucional começaria por lembrar que o princípio da igualdade, a concretizar neste domínio pela capacidade contributiva, deve ser harmonizado com outros princípios com idêntica dignidade constitucional. Dessa forma, acaba por concluir pela admissibilidade da participação variável dos municípios no IRS. Trata-se, diz o tribunal, de promover o aprofundamento da descentralização e da autonomia local, por se entender que a transferência de competências para as autarquias locais é um importante instrumento de redução da despesa pública. A atribuição de poderes tributários aos municípios e da faculdade de se apropriarem de uma parcela da receita do IRS ajuda a torná-los menos dependentes das receitas oriundas da construção civil, promove a concorrência fiscal intermunicipal e contribui para a

"responsabilização dos eleitos locais pelas suas decisões financeiras", tal como sustentara o Governo no âmbito da discussão parlamentar da proposta de lei.

Tendo em consideração os objetivos que justificam a sua instituição, o Tribunal Constitucional reconhece que a denominada participação variável configura um instrumento legítimo, cuja adoção não se revela arbitrária, desprovida de fundamento material ou desproporcionada em relação às finalidades a que se propõe, estando compatível com o princípio da capacidade contributiva, na medida em que respeita os parâmetros de justiça fiscal, ao permitir uma modulação territorial da carga tributária de forma racional e equitativa, preservando a coerência interna do sistema tributário.

As freguesias, consideradas a menor divisão administrativa em Portugal, totalizam 3.091 em todo o país. Cada freguesia é administrada por uma Junta de Freguesia, que funciona como o órgão executivo, e por uma Assembleia de Freguesia, com funções deliberativas. Em comparação com os municípios e o governo central, as freguesias possuem competências mais restritas, particularmente no âmbito tributário. Elas possuem pouca ou nenhuma autonomia para instituir tributos, dependendo principalmente de transferências do Orçamento do Estado, incluindo uma parcela do Fundo de Financiamento das Freguesias (FFF). Esse fundo é distribuído com base em critérios específicos, como população e área, além de receitas provenientes de taxas e licenças relacionadas a serviços prestados localmente, como licenciamento de atividades econômicas e uso de espaços públicos[139].

A atribuição de poderes tributários às autarquias é tratada com cautela pelo legislador constituinte, o que é compreensível dado o histórico fiscal do país, que concentra mais de 300 municípios e mais de 4.000 freguesias em uma área relativamente pequena. Essa prudência reflete o receio de que a concessão irrestrita de autonomia fiscal pudesse comprometer a eficiência do sistema tributário e os princípios estabelecidos nos artigos 103º e 104º da Constituição.

No contexto dos municípios, uma das principais fontes de receita é o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI). Os municípios têm a prerrogativa de variar a carga fiscal incidente sobre os contribuintes, tornando o território mais ou menos atrativo para residência. Desde 2009, essa variação pode ser aplicada inclusive entre freguesias dentro do mesmo município.

Destacam-se, ainda, as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, que possuem autonomia administrativa e fiscal, embora dentro de limites definidos pela Constituição e pelos Estatutos Político-Administrativos. Essas regiões têm a competência de adaptar tributos

[139] VASQUES, Sérgio. **Manual de Direito Fiscal**. 2.ed. Coimbra: Almedina, p. 205.

nacionais às suas especificidades regionais e de instituir tributos próprios. Exemplos incluem a possibilidade de ajustar impostos como o IRS, IRC, IVA, IMI e o IMT, oferecendo reduções fiscais ou benefícios específicos para fomentar o desenvolvimento econômico e social nas ilhas.

Além disso, as Regiões Autônomas podem criar tributos próprios, relacionados a serviços públicos, atividades econômicas específicas e iniciativas ambientais. Essas adaptações permitem que as regiões implementem políticas fiscais que promovam práticas sustentáveis e protejam os recursos naturais. A autonomia dessas regiões está fundamentada em suas características geográficas, econômicas e culturais, assim como nas aspirações históricas de autodeterminação das populações insulares. O artigo 227º da Constituição reconhece o poder tributário das regiões, incluindo o direito de dispor das receitas fiscais locais e de participar nas receitas tributárias do Estado, de acordo com o princípio da solidariedade nacional.

O desenvolvimento da autonomia fiscal nas Regiões Autónomas foi gradual, inicialmente focado no direito à receita tributária e, posteriormente, na criação e adaptação de tributos próprios. A Lei de Finanças das Regiões Autónomas (LFRA) organiza a distribuição das receitas fiscais entre as regiões e o governo central, utilizando critérios de conexão territorial, o que garante maior justiça na repartição dos recursos[140].

A LFRA também permite que as regiões utilizem mecanismos para reduzir a carga fiscal. Por exemplo, no âmbito do IRS, são aplicadas reduções de até 30% em relação às taxas nacionais nos Açores e na Madeira. No IRC, as regiões oferecem reduções de até 20%, enquanto no IVA as taxas aplicadas nas ilhas são inferiores às do território continental, variando entre 4% e 18% nos Açores e 5% e 22% na Madeira.

A estrutura tributária centralizada de Portugal, característica de um Estado unitário, garante a eficiência na gestão dos recursos públicos e a redistribuição equitativa entre as regiões. Os municípios desempenham um papel relevante na administração local, arrecadando tributos próprios e recebendo transferências do governo central. Apesar de suas competências mais limitadas, as freguesias são fundamentais para atender às necessidades locais de maneira eficiente. A colaboração entre o governo central, os municípios e as freguesias são cruciais para implementar políticas públicas eficazes, promovendo a coesão social e a eficiência na gestão das finanças públicas em Portugal.

1.2.2.1 Carga Fiscal e a composição das receitas públicas tributárias portuguesa

[140] Ibdem, p. 206.

Conforme dados apresentados pelo Instituto Nacional de Estatísticas[141] durante o ano 2023, a carga fiscal em Portugal registrou um aumento de 8,8% em termos nominais, atingindo um total de 95 bilhões de euros, o que alcançou patamar ligeiramente inferior aos 36,0% do ano anterior. Analisando os dados de 2022, o último ano com informações disponíveis para a União Europeia (UE27), e excluindo os impostos recebidos pelas Instituições da União Europeia, Portugal manteve uma carga fiscal (35,8%) inferior à média da UE27, que se situou em 40,0%.

A receita proveniente dos impostos diretos aumentou 10,7%, impulsionada principalmente pela evolução positiva do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS), que cresceu 9,4%, refletindo principalmente o aumento das retenções na fonte de rendimentos de trabalho dependente. Paralelamente, a receita do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) aumentou 13,9%, refletindo o bom desempenho da economia portuguesa ao longo do ano de 2023. Assim, verifica-se que 29,95% do PIB é composto por impostos direitos, do qual 65,1% é a parcela do IRS, 30,9% do IRC e 4,0% sobre outros impostos diretos.

No que diz respeito aos impostos indiretos, verificou-se que o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) representou 61,4% das receitas provenientes de impostos indiretos, ligeiramente abaixo dos 61,6% registrados em 2022. A receita gerada pelo IVA atingiu 23,9 bilhões de euros, um aumento de 1,159 bilhões de euros em relação ao ano anterior, o que corresponde a um crescimento de 5,1%, após um aumento expressivo de 18,4% em 2022. Este desempenho foi fortemente influenciado pelo crescimento do consumo privado das famílias residentes, que aumentou 6,7% em termos nominais, e pelo consumo final de não residentes no território econômico (exportações de turismo), que registrou uma variação positiva de 18,9%.

O Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP) representou 8,3% das receitas de impostos indiretos em 2023, com um crescimento de 15,9%, ou mais 444,5 milhões de euros. Esse aumento refletiu a revogação gradual de algumas medidas implementadas pelo Governo para mitigar o aumento dos preços dos combustíveis, incluindo o descongelamento progressivo da taxa de carbono iniciado em maio. Em termos de volume, houve um aumento no consumo de gasóleo (4,5%) e de gasolina (11,3%), ultrapassando, em 2023, o consumo registrado em 2019, período pré-pandemia. Dados de 2022 indicam que 88% da receita do ISP derivou do consumo de gasóleo e gasolina.

[141]Disponível em: <https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdest_boui=643867939&DESTAQUESmodo=2> Acesso em: 17 abr. 2024.

O Imposto sobre o Tabaco, que representou 4,3% dos impostos indiretos, teve um aumento de 3,5% na receita, após um crescimento de 8,4% em 2022. Este resultado foi influenciado pela atualização das taxas de imposto conforme a inflação prevista no Orçamento de Estado para 2023 (4,0%), apesar de uma redução de 2,8% na introdução de cigarros no consumo.

O Imposto de Selo, que correspondeu a 4,8% das receitas de impostos indiretos, teve um crescimento de 3,3%, representando um aumento de 60 milhões de euros em relação ao ano anterior. Este comportamento foi impulsionado pela subida da receita sobre a aquisição onerosa de imóveis, sobre o jogo e sobre prémios de seguros.

O Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) representou 4,3% do total das receitas de impostos indiretos em 2023, com um crescimento de 1,0% face ao ano anterior. Após um crescimento rápido nos dois anos anteriores, a receita do IMT estabilizou em 2023, refletindo o abrandamento do mercado imobiliário português, com uma redução de 11,9% no valor dos alojamentos familiares transacionados e de 18,7% no número de transações de alojamentos familiares, segundo dados do Instituto Nacional de Estatística (INE).

A receita do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) aumentou 0,9%, resultando em um ganho de 15 milhões de euros, enquanto a coleta relativa ao adicional ao IMI cresceu 2,3% em comparação a 2022. Este crescimento esteve associado ao aumento do Valor Patrimonial Tributário (VPT) dos imóveis urbanos, apesar do ligeiro aumento do VPT dos imóveis urbanos isentos. Em 2023, o IMI representou 4,2% do total dos impostos indiretos.

O Imposto sobre o Registo de Automóveis (ISV) aumentou 5,0% em 2023, representando 1,2% do total dos impostos indiretos. As taxas de imposto foram ajustadas conforme a inflação prevista no Orçamento de Estado para 2023 (4,0%), e houve um aumento de 12% nos veículos ligeiros de passageiros matriculados, que representaram cerca de 90% da base deste imposto em 2022. No entanto, as vendas de veículos em 2023 foram inferiores em cerca de 38.000 veículos ao observado em 2019, impactando a receita do ISV.

Por fim, a receita dos outros impostos indiretos aumentou em 228,5 milhões de euros em 2023, uma variação de 5,9%. Esse crescimento foi impulsionado pelo aumento da receita com as licenças de emissão de gases com efeito de estufa (+159,3 milhões de euros), com o Imposto Único de Circulação (+51,6 milhões de euros) e com a receita proveniente da taxa de segurança sobre os passageiros do transporte aéreo (+31,9 milhões de euros).

Este conjunto de dados destaca a diversidade e complexidade do sistema tributário português, que abrange uma ampla gama de impostos diretos e indiretos, refletindo a robustez

da economia e a eficácia das políticas fiscais implementadas. Em números, essa ampliação de arrecadação repercutiu positivamente em 7,662 bilhões de euros nas contas portuguesas.

Comparando com outros Estados da União Europeia, como mostra a figura 7, Portugal é o sétimo país com o peso relativo mais elevado dos impostos indiretos na carga fiscal em 2022 (41,9%), significativamente superior à média da UE27 (33,2%).

As contribuições sociais efetivas cresceram 11,7%, refletindo fatores como o aumento do emprego remunerado, as atualizações salariais e a elevação do salário-mínimo, demonstrando uma recuperação robusta do mercado de trabalho e uma melhoria nas condições econômicas gerais do país, compondo 29,11% do PIB Nacional.

Para tanto, boa parte dessa arrecadação será repartida às finanças locais. Nos termos do artigo 238.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, o regime das finanças locais, estabelecido por lei, visa à justa repartição dos recursos públicos entre o Estado e as autarquias locais, bem como a correção das desigualdades entre autarquias do mesmo nível. A participação dos municípios nos impostos do Estado é regulamentada pelo regime financeiro das autarquias locais e das entidades intermunicipais, aprovado pela Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, e atualizado pela Lei n.º 51/2018, de 16 de agosto.

A distribuição[142] dos recursos públicos entre o Estado e os municípios, com o objetivo de promover o equilíbrio financeiro horizontal e vertical, ocorre nas seguintes formas de participação, conforme o artigo 25.º, n.º 1, da referida lei:

> a) Subvenção geral, determinada a partir do Fundo de Equilíbrio Financeiro (FEF), equivalente a 19,5% da média aritmética simples das receitas do IRS, IRC e IVA;
> b) Subvenção específica, determinada a partir do Fundo Social Municipal (FSM), correspondente às despesas das competências transferidas da administração central para os municípios;
> c) Participação variável de 5% no IRS, dos sujeitos passivos com domicílio fiscal na respetiva circunscrição territorial, calculada sobre a coleta líquida das deduções previstas no artigo 78.º, n.º 1, do Código do IRS;
> d) Participação de 7,5% na receita do IVA cobrado nos setores de alojamento, restauração, comunicações, eletricidade, água e gás, conforme o artigo 26.º-A.

A Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, na redação dada pela Lei n.º 51/2018, de 16 de agosto, também prevê a inclusão de uma nova parcela a ser distribuída pelos municípios, conforme o artigo 35.º, n.º 3 (excedente).

[142]Disponível em: <https://portalautarquico.dgal.gov.pt/pt-PT/financas-locais/transferencias/municipios/#searchTabs1> Acesso em: 24 mar. 2024.

Para 2024, os montantes da participação dos municípios nos impostos do Estado são fixados pela Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro, que aprova o Orçamento do Estado para 2024 (LOE/2024), conforme o artigo 52.º, n.º 1, e Mapa 12:

- Fundo de Equilíbrio Financeiro: € 2 138 632 189
- Fundo Social Municipal: € 254 434 289
- Participação de 5% no IRS: € 717 120 135
- Excedente (artigo 35.º, n.º 3, da Lei n.º 73/2013): € 644 148 872
- Participação de 7,5% na receita do IVA: € 106 268 938
- Por fim, a alínea "a" do artigo 53.º, n.º 1, da LOE/2024 define o montante a transferir relativamente à participação variável no IRS em € 563 039 902.

Dessa forma, apesar da formatação unitária, Portugal também adere a um modelo de cooperação entre as instâncias administrativas, a fim de melhor gerir os recursos públicos e promover de forma mais adequadas as políticas e os serviços públicos.

A análise da carga fiscal e da composição das receitas públicas tributárias em Portugal evidencia a predominância de um sistema fiscal altamente centralizado, com significativa dependência de tributos indiretos, como o IVA, e de tributos diretos, como o IRS e o IRC, que constituem a maior parte das receitas do Estado. Apesar dessa centralização, observa-se a existência de mecanismos que buscam equilibrar as disparidades regionais e locais, como as transferências financeiras para municípios e freguesias, bem como as adaptações fiscais permitidas às Regiões Autônomas dos Açores e da Madeira. Esses instrumentos reforçam o papel redistributivo do sistema tributário, essencial para assegurar a equidade fiscal e o financiamento das políticas públicas, embora também revelem desafios, como a necessidade de maior progressividade fiscal e de estratégias que contemplem uma distribuição mais justa da carga tributária entre os diferentes níveis de renda e regiões. Assim, o sistema fiscal português reflete uma tensão constante entre centralização administrativa e esforços para garantir autonomia financeira e justiça fiscal no âmbito local e regional.

Pode-se dizer que o custo dos direitos sociais é bastante alto, independentemente de o Estado ser Federal ou Unitário, e a execução desses direitos necessariamente demandará uma estrutura estatal dispendiosa, por isso, os tributos representam uma ferramenta eficiente de arrecadação. A definição dos fatos econômicos suscetíveis de tributação, bem como a repartição das competências para instituir tributos entre os diversos níveis de governo, representam tarefas complexas e juridicamente sensíveis, independentemente do modelo de organização estatal

adotado, seja ele unitário ou federativo. Trata-se de uma operação que exige criteriosa ponderação entre os princípios da eficiência fiscal, da equidade na distribuição de encargos e da autonomia dos entes políticos, revelando-se, portanto, um dos maiores desafios na arquitetura dos sistemas tributários contemporâneos.

1.3 DO ESTADO FISCAL MODERNO: DEPENDÊNCIA FINANCEIRA-TRIBUTÁRIA DO ESTADO MODERNO PARA REALIZAÇÃO DAS DESPESAS PÚBLICAS E PROMOÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Como já mencionado, a tributação desempenha um papel fundamental na arrecadação dos recursos necessários para que o Estado possa realizar as despesas públicas indispensáveis ao funcionamento da administração. Assim que essas receitas ingressam nos cofres públicos, elas integram o orçamento do Estado, sendo reguladas pelas normas do direito financeiro. Através dessas normas, estabelece-se como serão alocados os recursos e qual o montante necessário para cobrir as despesas associadas a cada atividade pública. As despesas públicas, por sua vez, representam uma parcela do orçamento que é previamente autorizada pela autoridade competente, com a finalidade de financiar os diferentes setores da administração e viabilizar a implementação das políticas públicas[143].

Por certo, Brasil e Portugal apresentam estrutura estatal distinta, bem como o contexto socioeconômico divergente. Mas há de se concordar com as palavras de Eduardo Marcial para quem a forma unitária de organização do Estado tende a revelar-se significativamente menos onerosa do que o modelo federativo, sobretudo do ponto de vista da estrutura administrativa e da repartição de competências. Nesse sentido, argumenta o autor que, em virtude da menor complexidade institucional, os encargos fiscais em Estados unitários tendem a ser menos gravosos, considerando que o número reduzido de entes políticos a exigir receitas públicas mitiga o nível geral de tributação necessário para o funcionamento do aparelho estatal.[144] Talvez isso decorra da complexidade na distribuição das receitas públicas ou até mesmo pelo dispêndio exagerado na manutenção dos entes públicos federados (sem contar com os eventuais desvios e casos de corrupção).

---

[143] HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: O gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: QuartierLatin, 2010, p. 30.

[144] FERREIRA JARDIM, Eduardo Marcial. O federalismo e a tributação no Estado brasileiro. In: PIERDONÁ, Zélia Luiza; GIOIA, Fulvia Helena. **Pacto Federativo, Tributação e Cidadania.** Homenagem ao professor Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 126.

De toda forma, é certo que a tributação é um pilar central na manutenção do Estado Fiscal moderno. Isso justamente advém da compreensão do Estado Social, em que se faz necessário o Estado prestacional de direitos fundamentais. Para tanto, tudo só será possível se houver recursos suficientes, que inevitavelmente serão retirados dos próprios dentinários, o contribuinte/cidadão. Os tributos possuem irrefutável função socioeconômica, pois é através deles que se permite o custeio das políticas públicas, bem como são elementares no contexto de investimento e desenvolvimento econômico.

Porém, precisamos compreender qual a relação da receitas e despesas para que os valores sociais do Estado Fiscal não passem de um "simulacro" ou "promessas da modernidade"[145]. Aliás, Timm[146] parte tanto da perspectiva da escassez dos recursos orçamentários obtidos por meio de tributação, quanto das necessidades humanas ilimitadas a satisfazer. Por essa razão, o emprego dos recursos obtidos deve ser feito de modo eficiente, a fim de que se possa atingir o maior número de necessidades pessoais com o mesmo recurso[150].

Na mesma perspectiva, Gabriel Ivo[147] compreende não fazer sentido "estudo dos direitos, especialmente fundamentais, mas não apenas eles, descolados dos recursos necessários para a sua satisfação. O ambiente adequado para o estudo dos direitos, sejam eles pertencentes a quaisquer gerações, é o Direito financeiro". Porém, não se pode partir da negativa da fundamentalidade dos direitos sociais tão somente pelos seus custos, pois "se tá na Constituição, é pra valer".[148] Eles precisam ser satisfeitos, sem partir dos aspectos econômico, como destaca Krell[149]:

> O condicionamento da realização de direitos econômicos, sociais e culturais à existência de "caixas cheios" do Estado significa reduzir a sua eficácia a zero; a subordinação aos "condicionamentos econômicos" relativiza sua universalidade, condenando-os a serem considerados "direitos de segunda categoria".

---

[145] STRECK, Lênio. Jurisdição Constitucional e Hermenêutica: Perspectivas e Possibilidades de Concretização dos Direitos Fundamentais-Sociais no Brasil. In: **Novos Estudos Jurídicos** - Volume 8 - Nº 2 - p.257-301, maio/ago. 2003, p. 278, 280.

[146] TIMM, Luciano Benetti. *Qual a Maneira Mais Eficiente de Prover Direitos Fundamentais: Uma Perspectiva de Direito e Economia*? In. SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direitos Fundamentais*:* Orçamento e "Reserva do Possível".** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 52.

[147] IVO, Gabriel. Aportes acerca das relações entre o direito tributário e o orçamento público (Direito financeiro). In: CARVALHO, Paulo de Barros. (org.). E-book - Ebook XVII **Congresso Nacional de Estudos Tributários**: Texto e Contexto no Direito Tributário, IBET, Noeses, 2020, p. 435.

[148] AMARAL, Gustavo. **Direito, escassez e escolh**a: critérios jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 102.

[149] KRELL, Andreas. **Direitos sociais e controle judicial no Brasil e na Alemanha: os** (des)caminhos de um Direito Constitucional "comparado". Porto Alegre: Sergio Fabris, 2002, p. 54.

Ana Carolina Lopes Olsen[150] sustenta que a escassez, quando relacionada à falta de recursos financeiros, tende a ser mais artificial do que natural, uma vez que resulta de escolhas políticas, tendo por origem as decisões governamentais, que estabelecem prioridades e, consequentemente, criam a insuficiência de recursos financeiros. E por isso, far-se-á uma breve análise sobre os custos dos direitos no Brasil e em Portugal.

Em relação ao Brasil[151], durante 2023, houve um gasto total de R$ 4,14 trilhões de reais, em que apenas 42% foi destinado às áreas finalísticas, sendo um pouco mais da metade desse valor comprometido com a Previdência Social, sobrando apenas 48,23% para a demais áreas, como saúde, educação, dentre outros. Já em Portugal[152], no mesmo ano de avaliação, o total de dispêndio ficou em € 81,2 mil milhões, em que em € 15,4 mil milhões foram destinados à Saúde, € 11,7 mil milhões à Proteção Social, em € 9.3 mil milhões à Educação, restante aplicado nas demais áreas.

Em relação ao funcionalismo público, no Brasil, apenas com os servidores federais (sem contar com servidores estaduais e municipais), houve um custo de R$ 215 bilhões de reais no ano de 2023, considerando um total de R$ 572 mil servidores, sendo o custo médio anual de R$ 376 mil reais.[153] Vale lembrar que o salário mínimo no Brasil, em 2024, é de R$ 1.412,00, ou seja, enquanto a população em geral tem uma média anual salarial de aproximadamente 20 mil reais, o servidores públicos federais custam valores bem superiores aos cofres públicos. Sem contar que se trata de uma média, pois é possível identificar os super-salários, especialmente para os servidores do Poder Judiciário, que, aliás, ultrapassam até o teto constitucional, justamente por terem o contracheque recheado de verbas indenizatórias (ex: auxílio alimentação, moradia, creche, saúde, etc). Ainda mais, essas verbas sequer entram na base de cálculo do Imposto de Renda, justamente por conta de sua natureza jurídica.

Por outro lado, a Dívida Consolidada somente da União, em 2023, já alcançou o patamar de R$ 9 trilhões de reais, tendo por margem orçamentária de investimento na proporção de 16%. Isso se deve às despesas obrigatórias (exe.: saúde, educação, previdência, etc) que tomam conta quase da integralidade do orçamento fiscal brasileiro[154].

---

[150] OLSEN, Ana Carolina Lopes. **Direitos fundamentais sociais**: efetividade frente à reserva do possível. 2ª ed. Curitiba: Juruá Editora, 2018, p. 219.

[151] Disponível em: <https://portaldatransparencia.gov.br/despesas?ano=2023> Acesso em: 25 abr. 2024.

[152]Disponível em: <https://transparencia.gov.pt/pt/orcamento-do-estado/balanco/despesa-receita-balanco/> Acesso em 20 ago. 2024.

[153]Disponível em: <https://www.gov.br/economia/acl_users/credentials_cookie_auth/require_login?came_from=https%3A//www.gov.br/economia/pt-br/acesso-a-informacao/servidores/servidores-publicos/painel-estatistico-de-pessoal> Acesso em: 18 nov. 2024.

[154] Disponível em: < https://www.tesourotransparente.gov.br/historias/visao-integrada-das-dividas-da-uniao-dos-estados-do-distrito-federal-e-dos-municipios> Acesso em: 01 nov. 2024.

Em Portugal o cenário é peculiar. Portugal tem aproximadamente 750 mil funcionários públicos[155], com média anual salarial de 24mil euros (média de 2mil euros por mês), tendo por referência a remuneração base em 821,83 euros, o que demonstra um equilíbrio salarial entre os cidadãos portugueses, diferente da desproporcionalidade brasileira. Contudo, o país lusitano tem um acúmulo da Dívida Pública em 272,2 mil milhões de euros, o que corresponde a 97,4% do PIB-português, considerando dados até setembro de 2024[156].

A análise sobre o Estado Fiscal Moderno demonstra que a dependência financeira-tributária do Estado é uma característica essencial para garantir a realização das despesas públicas e a promoção dos direitos fundamentais. Nesse contexto, a tributação se torna um instrumento indispensável para assegurar os recursos necessários à execução de políticas públicas que promovam igualdade social, bem-estar coletivo e desenvolvimento sustentável. Contudo, essa dependência exige um equilíbrio delicado entre a arrecadação eficiente e a observância de princípios como a capacidade contributiva, a igualdade tributária e a vedação ao confisco, aliado à transparência na gestão dos recursos públicos e o controle social sobre sua aplicação revelam-se fundamentais para legitimar o sistema fiscal e reforçar o vínculo de confiança entre os contribuintes e o Estado. Em suma, o Estado Fiscal Moderno não apenas visa os aspectos números das receitas, pois também deve consolidar sua função como promotor da justiça social e da cidadania ativa, sempre em conformidade com os princípios democráticos e constitucionais, e, por isso, a capacidade contributiva exerce esse papel no direcionamento nas contas públicas, como será demonstrado mais a frente.

1.4 A EXTRAFISCALIDADE E SUA RELAÇÃO COM AS RECEITAS PÚBLICAS

Embora não seja o objetivo principal deste estudo a análise detalhada da extrafiscalidade, não seria possível examinar a capacidade contributiva e suas implicações no sistema jurídico sem abordar, ainda que de forma sucinta, a função extrafiscal da tributação.

A finalidade usual da tributação é financiar o Estado por meio da arrecadação de tributos. Refere-se a uma escolha político-constitucional, na qual o tributo exerce o papel de assegurar os recursos necessários para financiar diversas atividades públicas, limitando sua função no que diz respeito à exploração de atividades econômicas, delegando essa responsabilidade ao setor privado[157].

---

[155] Disponível em: < https://www.dgaep.gov.pt/index.cfm?OBJID=ECA5D4CB-42B8-4692-A96C-8AAD63010A54> Acesso em: 1 nov. 2024.
[156] Disponível em: < https://bpstat.bportugal.pt/conteudos/noticias/2310> Acesso em: 02 nov. 2024.
[157] CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. São Paulo: Almedina, 2014, p. 82.

Contudo, os tributos, ao representarem custos que devem ser mensurados e avaliados, possuem a capacidade de influenciar o mercado, as decisões de consumo, bem como podem inibir ações que venham resguardar o meio ambiente e a saúde pública, por exemplo. Isto é, a tributação pode ser utilizada não somente como a principal fonte de recursos do Estado, mas também como um instrumento para alcançar objetivos sociais e econômicos que são necessários para o desenvolvimento da nação. Até porque, como se sabe, o diploma constitucional não é neutro, pelo contrário, tem propósito a ser atingido, qual seja, o bem coletivo[158].

Nesse contexto, afirma-se que os tributos desempenham uma função extrafiscal, isto é, tem por fundamento jurídico a tributação com fins diversos do puramente arrecadatório[159]. Aproveitando-se da relevância da tributação e de sua influência no cenário econômico, os entes políticos estabelecem normas com objetivos extrafiscais para direcionar o comportamento dos contribuintes conforme suas políticas governamentais, visando alcançar resultados favoráveis dentro de seus territórios. Dessa forma, a tributação age como uma ferramenta de intervenção no domínio socioeconômico.

Ao abordar o caráter extrafiscal dos tributos, Casalta Nabais examina as jurisprudências alemã e espanhola, e sustenta que as normas tributárias com fins extrafiscais não surgiram apenas com o advento do Estado Social. Segundo ele, a aplicação dessas normas já ocorria em setores econômicos específicos, como no caso dos impostos aduaneiros protetivos, adotados pelo Estado liberal com o intuito de resguardar a economia nacional[160].

Outros exemplos históricos de utilização da tributação para fins extrafiscais remontam à Rússia, durante o reinado do Czar Pedro I, o Grande (1672-1725), que instaurou o famoso "imposto sobre a barba". O objetivo do imperador era incentivar a adoção de uma aparência ocidental entre os cidadãos, utilizando a tributação como um meio de desencorajar o uso de barbas[161]. De forma similar, alguns países da Europa Ocidental, como Portugal, Holanda e Espanha, recorreram à tributação, combinada com incentivos fiscais, como uma estratégia para financiar grandes expedições de exploração e descoberta[162].

Durante o período em que prevalecia a concepção de Estado Liberal, a tributação era vista como uma contraprestação financeira do indivíduo ao Estado, permitindo-lhe o exercício

---

[158] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 1-2.
[159] GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A Extrafiscalidade no Direito Tributário.* Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p.43.
[160] NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de paga impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Portugal: Almedina, 3ed. 2015, p. 630.
[161] LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. Série doutrina tributária. Vol. XVI. São Paulo: QuartierLatin, 2015, p. 37.
[162] BERTI, Flávio Azambuja. **Impostos: extrafiscalidade e não confisco**. 3ª Ed. Curitiba: Juruá, 2009, p. 47.

do direito à propriedade privada. Nesse modelo, a intervenção estatal na economia era mínima, restrita apenas às previsões constitucionais, e a tributação servia para legitimar a atuação do Estado, garantindo que o particular pudesse conduzir suas atividades econômicas de maneira autônoma, sem interferência do governo[163].

Com o aumento das demandas sociais e a crescente exigência da sociedade por maior intervenção estatal, o Estado precisou se adaptar a essas novas realidades. Assim, o direito tributário deixou de ser encarado apenas como uma ferramenta de arrecadação, passando a ser também um instrumento estratégico para atender às necessidades da coletividade, com o objetivo de promover o alcance de metas sociais e econômicas[164]. Aliás, Tércio Sampaio Ferraz Júnior, demonstra que "os tributos, se não deixaram de ser vistos como fontes de receita para o Estado, passaram, também, a ser instituídos, majorados, extintos com uma outra função: mecanismo de intervenção do Estado na economia"[165].

De acordo com Alfredo Augusto Becker[166], a extrafiscalidade representa uma ferramenta importante para impulsionar o desenvolvimento socioeconômico do país. O intervencionismo estatal, nessa perspectiva, assemelha-se ao planejamento proposto pelo liberalismo para garantir a predominância das forças econômicas, sendo uma necessidade urgente, pois valoriza a dignidade da pessoa humana. Para Becker, essas transformações configuram uma verdadeira revolução no direito social, onde o direito tributário assume um papel central. Nesse novo contexto, o direito tributário seria o instrumento essencial para a construção de um "novo Ser Social", uma obra que deveria ser promovida pelo humanismo cristão, com o direito positivo sendo completamente renovado. Assim, o direito tributário desempenharia uma função fundamental nesse processo transformador.

Complementa, ainda, que o direito tributário iria servir como um instrumento de efetivação de decisões políticas:

> A principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada.[167]

---

[163] CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. São Paulo: Almedina, 2014, p. 87-88.
[164] BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e desenvolvimentoregional**. Vol IX. São Paulo: QuartierLatin, 2013, p. 45.
[165] *Apud*. BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 78.
[166] Ibidem, p. 631-632.
[167] Ibidem, p. 132.

A extrafiscalidade é detentora de um caráter indutor, uma vez que orientam o contribuinte a adotar comportamentos específicos com o objetivo de diminuir sua carga tributária. Essa diminuição pode ser entendida como uma forma de despesa pública, em que se calcula o valor estimado da receita que será perdida devido à concessão de um benefício fiscal a um contribuinte[168].

Essa teoria foi formulada nos Estados Unidos por Stanley S. Surrey, em sua obra sobre o conceito de *taxspenditure*, cuja análise surgiu a partir de estudos sobre a combinação entre o aumento dos gastos governamentais relacionados aos benefícios sociais oferecidos pelo governo da época e os elevados custos da Guerra do Vietnã, o que resultou em um déficit orçamentário e um aumento da inflação[169]. Desta forma, ficou evidente a falha do governo em avaliar corretamente a perda de receitas decorrente da concessão de benefícios fiscais. Com base nesses estudos, os Estados Unidos passaram a adotar a posição de que os benefícios fiscais deveriam ser integrados ao processo orçamentário, sujeitando-os a controles semelhantes aos aplicados aos gastos diretos.

As normas extrafiscais exercem um impacto significativo no orçamento do Estado, pois possibilitam a renúncia de receitas com o objetivo de incentivar comportamentos que favoreçam o desenvolvimento regional ou impulsionem o consumo de produtos de setores econômicos estratégicos, entre outros. No entanto, esse efeito financeiro-orçamentário afeta o aspecto financeiro, exigindo a implementação de medidas compensatórias para preservar o equilíbrio fiscal do Estado.

Luis Eduardo Schoueri explica que a extrafiscalidade é um conceito amplo, abrangendo todos os casos que não estão diretamente relacionados nem com a distribuição justa da carga tributária, nem com a simplificação do sistema tributário[170]. Segundo o autor, não se devem considerar como extrafiscais apenas as normas com caráter indutor, mas também aquelas que são distributivas e simplificadoras, destacando suas funções respectivas:

> i) a função de distribuir a carga tributária, que implica a repartição das necessidades financeiras do Estado segundo os critérios de justiça distributiva; ii) função indutora; c iii) função simplificadora."'* Evidenciava-se, então, que "o contraste com a regulação não ê a obtenção de receitas - também os impostos regulatórios têm uma função de gerar receita - mas a distribuição da carga tributária", daí que "a distinção está entre a função distributiva da carga tributária e a função regulatória das leis

[168] HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: O gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: QuartierLatin, 2010, p. 53-54.
[169] Ibidem, p. 46-47.
[170] SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32.

> tributárias". Neste sentido, normas indutoras seriam aquelas que fossem empregadas na sua função indutora[171].

Marcos Vinhas Catão[172] destaca as várias funções que as normas tributárias extrafiscais podem cumprir. Elas podem tanto incentivar o contribuinte a adotar um comportamento específico, com base nas políticas fiscais do Estado, como também desestimular certas atividades. Becker[173] também defende as diversas funções que a tributação pode desempenhar ao afirmar que as normas tributárias extrafiscais podem servir "tanto para a reforma social como para impedi-la".

Diego Bonfim[174] observa que as normas tributárias extrafiscais podem ser entendidas como aquelas que visam distribuir, simplificar e induzir, sempre com o propósito de alcançar objetivos de interesse público. Assim, é por meio da execução dessas funções que se potencializa o objetivo da norma.

Em resumo, há consenso sobre o entendimento de que as normas tributárias podem ser utilizadas como políticas de incentivo para alcançar objetivos definidos pelo poder público, afastando-se do caráter meramente arrecadatório destinado ao custeio das atividades estatais. Diversas técnicas, como incentivos fiscais, benefícios fiscais, concessão de isenções e redução de alíquotas e bases de cálculo, exemplificam como o Estado pode exercer sua competência tributária para influenciar comportamentos particulares em prol de objetivos de interesse público[175].

A análise comparativa das legislações estrangeiras permite constatar que a conceção de normas tributárias com finalidade extrafiscal, tal como desenvolvida pela doutrina espanhola, revela notável proximidade com os entendimentos consolidados no âmbito do direito tributário brasileiro. Em ambas, reconhece-se que determinados tributos transcendem a função meramente arrecadatória, sendo utilizados como instrumentos de intervenção econômica e de promoção de finalidades constitucionais, como a justiça social, o desenvolvimento regional e a proteção do meio ambiente. Segundo Alabern[176], no direito espanhol, as normas tributárias extrafiscais são aquelas criadas com finalidades além da arrecadação, sendo claramente definidas em suas respectivas leis regulamentadoras, cujo teor, em sua estrutura normativa,

---

[171] SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 27.
[172] CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro, Renovar, 2004, p. 25.
[173] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral de Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 637.
[174] BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 13-15.
[175] COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 7ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 76.
[176] ALABERN, Juan Enrique Varona. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Portugal: Marcial Pons, 2009, p. 25-29.

apresentam componentes de natureza extrafiscal, sendo concebidas com o propósito de induzir comportamentos por parte dos contribuintes que se conformem aos objetivos traçados pelo ordenamento jurídico. Por meio de incentivos, desincentivos ou modificações no custo tributário de determinadas condutas, busca-se orientar a atuação dos agentes econômicos de modo a promover finalidades públicas específicas, que ultrapassam a mera arrecadação de receitas, como a proteção ambiental, o desenvolvimento regional ou a correção de desigualdades sociais. O autor espanhol explica que esses tributos podem ser abordados de diferentes maneiras. Uma delas envolve a redução da carga tributária, o que pode ser feito por meio de diminuição das alíquotas, base de cálculo, adiamento de pagamento, entre outros. Por outro lado, também é possível aumentar a carga tributária com o objetivo de desincentivar comportamentos que sejam prejudiciais à coletividade, como ocorre com os tributos ambientais[177].

Ainda sobre o tema, o autor faz uma distinção entre tributos extrafiscais próprios e impróprios, em que os tributos classificados como extrafiscais próprios são aqueles cuja instituição ocorre com finalidade unicamente extrarrecaudatória, ou seja, são concebidos com o propósito primordial de alcançar objetivos alheios à simples obtenção de receitas públicas. Trata-se de instrumentos tributários voltados à consecução de finalidades externas ao sistema fiscal estrito, como a regulação de condutas econômicas, a proteção de bens jurídicos constitucionalmente relevantes ou a implementação de políticas públicas setoriais. Um exemplo típico são os impostos aduaneiros, que têm como objetivo proteger a produção nacional e regular a exportação. Por outro lado, os tributos extrafiscais impróprios não são exclusivamente extrafiscais, mas são considerados como tal devido ao seu potencial para atingir objetivos extrafiscais específicos[178]. Haveria, portanto, três critérios para classificar um tributo como extrafiscal[179]. Primeiramente, ele deve ter uma finalidade primariamente não arrecadatória, a qual está claramente expressa na própria lei que o regula, sendo um ponto destacado na introdução do texto legal. Em segundo lugar, a estrutura do tributo deve ser formulada de maneira que seus aspectos extrafiscais sejam essenciais, e não apenas acessórios, pois, sem esses elementos, o tributo perderia sua lógica interna. Por fim, o tributo deve ser projetado para influenciar as condutas e operações dos contribuintes de acordo com o objetivo da norma, seja

[177] ALABERN, Juan Enrique Varona. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Portugal: Marcial Pons, 2009, p. 25.
[178] ALABERN, Juan Enrique Varona. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Portugal: Marcial Pons, 2009, p. 22-24
[179] Ibidem, p. 28-29

estimulando comportamentos ao reduzir a carga tributária, seja desestimulando-os por meio de um aumento na carga tributária[180].

Em sentido similar, Casalta Nabais caracteriza esses tributos como um conjunto de normas fiscais cujo objetivo primordial é alcançar resultados econômicos ou sociais. Esses tributos influenciam diretamente o comportamento dos contribuintes, seja desestimulando, incentivando ou neutralizando determinados efeitos, funcionando assim como ferramentas de políticas econômicas e sociais[181].

Cesar Garcia Novoa[182] entende por normas extrafiscais a "*ruptura con la imposicion clássica, orientada unicamente finalidades recaudatorias y la admisión de los fines diferentes a los estrictamente fiscales, como uma normal expresión de la tributación de nuestros dias.*"

Paulo de Barros Carvalho[183] atribui às limitações constitucionais ao poder de tributar a atribuição de controlar a utilização dos meios extrafiscais, e o faz com a seguinte justificativa:

> Consistindo a extrafiscalidade no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias. Significa, portanto, que, ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos que os implícitos. Não tem cabimento aludir-se a regime especial, visto que o instrumento jurídico utilizado é invariavelmente o mesmo, modificando-se tão somente a finalidade do seu manejo.

Casalta Nabais[184] reforça que a extrafiscalidade estaria dividida em dois setores, o do agravamento extrafiscal e da concessão de benefícios fiscal, dependendo, esse último, da utilização de balizas econômicas para o exercício, especialmente porque a renúncia fiscal seria justificada por razões resultantes da concessão de benefícios, os quais podem até contribuir com o aumento de receita total obtida no período. Por certo, essa limitação não deve se resumir aos quesitos econômicos[185], mas os benefícios fiscais devem também se atentarem aos valores constitucionais, como, por exemplo, o princípio da capacidade contributiva.

---

[180] ALABERN, Juan Enrique Varona. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Portugal: Marcial Pons, 2009, p. 29

[181] NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de paga impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Portugal: Almedina, 2012, p. 629.

[182] "ruptura com a imposição clássica, orientada apenas para fins fiscais e a admissão de outros fins que não o estritamente fiscal, como uma expressão normal da tributação dos nossos dias" (tradução nossa). NOVOA, César Garciá. **El concepto de tributo**. Madrid: Macrial Pons, 2012, p. 294.

[183] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Editora Saraiva,2013. p.234.

[184] NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2015. p.654.

[185] GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A Extrafiscalidade no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey,2006.

Bem verdade, acreditamos que todos os tributos apresentariam tanto a função fiscal quanto a extrafiscal. Haveria, no entanto, uma variação de grau: alguns tributos seriam mais fiscais que outros; assim como, certos impostos teriam maiores consequências extrafiscais.

Paulo de Barros Carvalho[186] afirma que na construção jurídica dos tributos coexistem tanto elementos fiscais quanto extrafiscais, sendo que, em algumas situações, uma característica prevalecerá sobre a outra. Nesse sentido, ele sustenta que não existem normas tributárias puramente fiscais ou extrafiscais, pois ambos os objetivos convivem de maneira harmoniosa dentro da mesma imposição tributária, sendo possível verificar que, em determinados casos, um se sobrepõe ao outro. Por outro lado, Schoueri[187] adverte que o tributo extrafiscal nunca se concretizará em sua forma mais pura, uma vez que sempre haverá algum impacto na arrecadação pública quando o tributo intervém no domínio econômico, com a alocação dos recursos gerados.

E por isso a necessidade de se verificar: a extrafiscalidade pode ser uma renúncia de receita não bem-vinda? Ao que parece, não se tem dúvida que a função precípua da tributação é o da arrecadação de receita para custeio de gastos públicos essenciais, podendo também aderir a função de exercer um controle da economia e da sociedade[188].

Para tanto, concessão de incentivos fiscais deve ser realizada com extrema cautela, pois frequentemente resulta na renúncia de receitas em resposta à pressão exercida por empresas. Este cenário é particularmente problemático, considerando que a principal fonte de arrecadação tributária tanto no Brasil quanto em Portugal provém dos impostos sobre o consumo. Durante um longo período (até hoje), os benefícios fiscais têm se apresentado como um agrupamento fragmentado e incoerente de medidas, frequentemente impulsionado por interesses específicos e negociações pontuais, em detrimento de estratégias planejadas e integradas. Essa prática tem sido uma das principais origens de desequilíbrios e fragilidades no sistema tributário, configurando-se como um de seus elementos mais frágeis e suscetíveis a críticas.

No Brasil, impostos como o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e o ISS (Imposto sobre Serviços) são fundamentais para a arrecadação. Esses tributos, que incidem diretamente sobre o consumo, representam uma parcela significativa da receita dos entes federativos. Da mesma forma, em Portugal, o IVA (Imposto sobre o Valor Acrescentado)

---

p.272.

[186] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 286-288.

[187] SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 16.

[188] TEIXEIRA, Glória. **Manual de Direito Fiscal**. 6.ed. Coimbra: Almedina, 2021. p. 35.

desempenha um papel central na arrecadação de recursos públicos, sendo uma das principais fontes de financiamento do Estado.

A prática de conceder incentivos fiscais pode, portanto, comprometer a capacidade dos governos de arrecadar os fundos necessários para a manutenção dos serviços públicos e o cumprimento das funções estatais. Ao ceder à pressão das empresas para obter vantagens fiscais, os governos podem acabar criando distorções no mercado e prejudicando a equidade do sistema tributário.

Além disso, é crucial reconhecer que os impostos sobre o consumo, embora sejam eficazes em termos de arrecadação, tendem a ser regressivos. Isso significa que eles podem impactar desproporcionalmente as camadas mais pobres da população, que destinam uma maior parte de sua renda ao consumo. Portanto, a renúncia de receitas provenientes desses tributos em favor de incentivos fiscais pode agravar as desigualdades sociais e econômicas.

Sobre essa correlação com o valor da capacidade contributiva, pretende-se fazer mais a frente. Queremos nesse momento demonstrar como a extrafiscalidade pode impactar no orçamento fiscal, reduzindo a capacidade financeira do Estado e o consequente cumprimento das despesas existentes.

1.5 (IN)EXISTÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS

A canção brasileira "farinha pouca, meu pirão primeiro"[189], cuja trama simboliza a ganância do homem em momentos de escassez, bem representa o sentimento contributivo atual. Não se quer contribuir nem mesmo de acordo com sua capacidade. Curioso que, ao se falar em imposto sobre riqueza, não estaríamos em um contexto de carência econômica, mas de abundância.

Pela lógica do Estado Fiscal, deve-se tributar as riquezas, em suas proporções, para que se possa distribuí-las de maneira justa. De certo, os tributos integram um monte considerável na composição das receitas estatais, através dos quais será possível a realização de políticas públicas e prestações de serviços públicos necessários ao bem-estar coletivo.

Então por que é tão difícil exigir um tributo sobre as grandes fortunas? Não seria mais uma alterativa para se compor receita? Tanto no Brasil, como em Portugal, assim como outras experiências europeias, poucas foram as nações que o criaram ou até mesmo que permaneceram com a exação fiscal.

---

[189] SILVA, Bezerra. **Meu Pirão Primeiro.** Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=9YfTuIPwhMY. Acesso em: 29 de abr. 2022.

Conforme Relatório *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD*[190] publicado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, menos de um terço de seus membros instituiu o imposto sobre riqueza, dentre os quais, boa parte já o revogou, permanecendo, entre os europeus, na Espanha, Suíça e na Noruega.

No caso da França, apesar de não extinto o imposto por completo, houve uma restrição na amplitude do Imposto de Solidariedade sobre a Fortuna – ISF, o qual passou a alcançar apenas as fortunas imobiliárias, reduzindo a arrecadação, em 2018, de aproximadamente 5 bilhões de euros para cerca de 1,8 bilhões de euros, rompendo com o constante crescimento anual da arrecadação do anterior ISF. Nesse ponto, o autor Piketty[191] aduz que, mesmo diante das possíveis dificuldades práticas do imposto, a arrecadação tributária poderia alcançar o patamar de 6 bilhões de euros em 2022, enquanto o atual imposto vem se mostrando inexpressivo a cada calendário.

Para o Governo Francês este imposto não teve grande impacto na composição do PIB, a representar 0,2% no ano de 2016, de forma que a criação dessa exação tributária ampliou alto risco do êxodo de capital e evasão fiscal, o que impactaria na redução de riqueza interna no país. Isso é, não vale o risco tributar as grandes riquezas, pois pode justamente ocorrer o oposto o escapamento dela. No texto do Relatório, foram listados os seguintes pontos positivos e negativos, senão vejamos:

Quadro 1- pontos positivos e negativos da taxação de grandes fortunas

POSITIVOS	**NEGATIVOS**
Reduzir Desigualdades de Riqueza	Efeitos Confiscatório dos tributos sobre a Renda e Patrimônio
Menor Sacrifício do Contribuinte	Desmotivação Econômica e Enfraquecimento do Empreendedorismo
Capacidade de Reduzir a Carga Fiscal de outros Tributos sobre Renda	Dificuldade em Definir a Liquidez da Riqueza
Maior Investimento em Capital Humano	Penalização de Ativo de Baixo Retorno
	Fuga de Capital e Extrapatriação Fiscal
	Elisão e Evasão Fiscal
	Obstáculos Administrativos: Avaliação Constante dos Ativos

[190]Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. **The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD**. 2018. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/9789264290303-en/1/2/3/index.html?itemId=/content/publication/9789264290303-en&_csp_=b746b256f23e109b9244f92078eb7093&itemIGO=oecd&itemContentType=book. Acesso em: 19 de abr. 2022.

[191] PIKETTY, Thomas. **Yellow vests and tax justice**. 2018. Disponível em: < https:// www.lemonde.fr/blog/piketty/2018/12/11/yellow-vests-and-tax-justice/> Acesso em: 23 abr. 2022. Vale ressaltar que "the gilets jaunes movement in France, prompted by a fuel tax increase, is generally seen as reflecting a wider 'anger at de perception that Mr. Macron governs for the better-off, Paris-based elite". (KEEN, Michael; SLEMROD, Joel. **Rebellion, Rascals, and Revenue:** tax folies and wisdom through the ages. Princeton University Press. New Jersy: 2021, p. 346.

Fonte: Relatório *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD*

Dentre as principais razões contrárias ao imposto listadas pela OCDE, podemos destacar as mais usuais entre os países que já revogaram ou ainda sequer instituíram:

a) Efeito confiscatório frente ao acúmulo de diversos outros tributos que já incidem sobre a renda e o patrimônio.
b) Êxodo fiscal de milionários para os paraísos fiscais;
c) Aumento do Planejamento Tributário Abusivo e Evasão Fiscal.

Pelo que se percebe, somente o ponto "a" remonta uma discussão dogmática da ciência tributária, e não política, pois é certo que, nos modelos fiscais modernos, mesmo frente ao dever fundamental de pagar imposto, este não poderá impedir o desenvolvimento individual de cada um ou representar uma invasão desmedida no patrimônio do cidadão.

Se bem verdade, as revoltas tributárias vão além do próprio sistema fiscal, pois ultrapassam a discussão técnico-jurídica de aplicação da norma. Destaca o autor[192] que "*tax measures are more often a tipping point, sparking conflict whose deeper source lies i more fundamental dispuutes over the ways in which a wider range of sovereign powers are allocated or being exercised*". E complementa: "*the ultimate aim, and sometimes outcome, of the most tumultuons tax revolts i to reallcate power, not just to change the tax system*".

Ainda assim, mesmo diante da variabilidade entre cada sistema fiscal e de suas desigualdades sociais, as experiências já ocorridas do imposto sobre riquezas não afetaram de maneira exacerbada o patrimônio dos contribuintes, não atuando como um empecilho ao desenvolvimento. Ressalta-se que nenhuma investida ocorreu contra o patrimônio das sociedades empresárias, investimentos ou salários dos trabalhadores em geral.

Freitas[193] afirma que, historicamente, a alíquota máxima do imposto sobre grandes fortunas na França nunca ultrapassou 1,5% do patrimônio líquido. Isso é, por uma ótica geral, a Imposto sobre Grandes Fortunas funciona como um complemento aos demais tributos sobre o patrimônio e renda, justamente porque a progressividade adotada nos demais tributos incidentes sobre a renda perde sua eficiência em elevados graus de riqueza. Em algum momento

[192] KEEN, Michael; SLEMROD, Joel. **Rebellion, Rascals, and Revenue:** tax folies and wisdom through the ages. Princeton University Press. New Jersy: 2021, p. 375
[193] FREITAS, Antônio Albano de. **O Impacto da Herança e de Sua Tributação na Distribuição Patrimonial e de Rendimentos**. Tese (Doutorado em Economia) – Instituto de Economia, Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro: 2017, p. 123 e 124

da progressividade, não se fará mais distinção entre as riquezas e as grandes fortunas irão contribuir em mesma proporção que todos.

Glória Teixeira[194] aduz:

> [...] princípio da progressividade atinge essencialmente as classes com menores recursos ou/e trabalhadores dependentes. Contribuintes com mais recursos beneficiam não só da aplicação de taxas proporcionais a certos tipos de rendimentos, como da não tributação efetiva de benefícios em espécie, frequentemente atribuídos pela entidade patronal ou instituições a que estão vinculados.

Além disso, a mesma crítica confiscatória é esquecida quando falamos dos tributos incidentes no consumo, o qual sobrecarrega a renda da enorme parte da população em proporções muito mais elevadas que o imposto sobre riqueza. Não se pode justificar a não incidência do tributo em detrimento de outros tributos. Se a estruturação lógica dos tributos tem alvos equivocados, isso deve ser alterado, cuja formulação deve encontrar este equilíbrio entre imposto sobre consumo e aqueles que incidem na renda e no patrimônio.

Os pontos "b" e "c" são facetas da mesma moeda. Pode-se aplicar a curva de *laffer* agravada pela mobilidade patrimonial globalizada da atualidade. Quanto maior a tributação, maior as chances de reduzir a arrecadação, seja pela sonegação fiscal e as práticas simulatórias, seja pelo descolamento para outro país. Raimundo Oliveira[195] destaca que "o excesso de exação mina a atividade produtiva e interfere de forma prejudicial na arrecadação dos impostos, contribuindo para o aumento da economia informal e a elevação da atividade sonegatória".

Apesar de se apresentar com um dos argumentos mais presentes aos que questionam a existência desse imposto, as experiências não chegaram a essa conclusão efetiva e a curva da *laffer* sequer alcançou o ponto máximo da parábola. Primeiro porque somente o patrimônio das pessoas físicas ocupavam a posição de sujeito passivo desse tributo, não agindo como inibidor da atividade econômica de modo geral. Segundo, que agir por esse argumento é assumir a ineficiência fiscalizatória do Fisco. Será que está se aplicando a lei do menor esforço? É melhor revogar ou não instituir o imposto sobre riqueza, ao invés de buscar medidas de reforço fiscalizatório? Em termos de fiscalização, não haveria grandes dificuldades justamente pela pequena quantidade de contribuintes, os quais já se submetem aos aperfeiçoados sistemas de declaração de renda e patrimônio, cuja eficiência vem sendo aprimorada constantemente pelo avanço tecnológico.

---

[194] TEIXEIRA, Glória. **Manual de Direito Fiscal**. 6.ed. Coimbra: Almedina, 2021, p. 80.
[195] OLIVEIRA JUNIOR, Raimundo Frutuoso de. **Análise econômica do direito e o uso da curva de Laffer na efetivação do direito fundamental à vedação do confisco tributário.** Curitiba: CRV, 2012, p. 189.

Outrossim, a evasão fiscal e a fuga de capital já estão no topo das inquietudes da economia global. Não seria um único imposto sobre grandes fortunas o pretexto para o refúgio de capital. Nada obstante, a sua implementação deve ser acompanhada de um aprimoramento fiscalizatório ou de medidas compensatórias que venham combater possível evasões, incluindo as práticas em contexto internacional. Mais uma vez, o valor da cooperação deve se sobressair.

Nesse ponto, será debatido mais a frente se a ausência dessa exação fiscal afeta os valores prescritos no sistema fiscal em um Estado Democrático de Direito.

1.6 VISÃO NEGATIVA DOS TRIBUTOS E O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTO: PARA UMA SOLIDARIEDADE FISCAL

No exercício da competência que lhe é conferida para fiscalizar e exigir o cumprimento das obrigações tributárias, a Administração Fiscal tem intensificado suas ações de combate à evasão fiscal, considerando os efeitos perniciosos que essa prática provoca nas finanças públicas. Nesse sentido, ressoa atual a advertência de Sampaio Dória[196], ao referir-se à evasão como uma verdadeira "sangria" das receitas estatais, destacando que o cerne da questão arrecadatória reside não apenas na torpeza dos motivos ou na ilicitude dos meios empregados, mas, sobretudo, nos efeitos danosos que dela resultam para a sustentabilidade do erário. Essa reflexão evidencia, mais uma vez, a interdependência entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro, ramos que, embora dotados de autonomia técnico-jurídica, mantêm entre si um vínculo inescapável, tanto no plano semântico quanto no funcional, em virtude do contínuo intercâmbio conceitual e da repercussão recíproca entre os tributos e as receitas públicas por eles geradas.

A escassez de solidariedade fiscal e a consequente busca, por parte dos agentes econômicos, pela redução da carga tributária incidente sobre seus negócios, seja por meios lícitos, mediante planejamento fiscal, seja por práticas ilícitas, como a evasão, têm origem, em grande medida, naquilo que a doutrina denomina como a visão negativa do tributo[197]. Tal percepção encontra-se fortemente associada à ineficiência na gestão dos recursos públicos, ou seja, decorre de fatores ligados à desorganização financeira e orçamentária do Estado, e não necessariamente da simples existência da tributação ou da intensidade da carga fiscal. Parte expressiva da resistência social ao cumprimento das obrigações tributárias advém da percepção

---

[196] DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2. ed. São Paulo, Bushatsky, 1977, p. 25.
[197] Ives Gandra afirma que os tributos devem ser estudados como uma **norma de rejeição social** (GANDRA, Ives . **Teoria da imposição tributária**. *In*: Curso de Direito Tributário. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 22).

de que não há uma contraprestação pública proporcional, ainda que indireta, ao montante arrecadado, ou seja, a tributação passa a ser percebida como onerosa ou injusta quando não há, de modo visível, o retorno em forma de políticas públicas eficazes que promovam o bem-estar coletivo e fortaleçam o pacto social.

Aliás, o planejamento tributário é tema que se insere no contexto da arrecadação fiscal. A insatisfação com o Estado Fiscal ou a inoperância do Estado Provedor faz surgir naturalmente o sentimento de economizar.

Alfredo Augusto Becker[198] defende que a essência do planejamento tributário reside em uma tendência natural do comportamento humano e empresarial, profundamente vinculada à lógica econômica, no sentido de buscar a obtenção de determinados resultados com o menor dispêndio possível de recursos. Essa conduta revela uma aspiração legítima, inerente à dinâmica econômica, na qual se procura alcançar os objetivos almejados com o máximo de eficiência e o mínimo de custos, inclusive no que se refere à carga tributária. Planejar, nesse contexto, constitui uma prática consubstancial à atividade econômica, individual ou empresarial, e está diretamente relacionada à racionalidade econômica que orienta a busca pelo lucro ou por qualquer outra finalidade que envolva otimização de resultados.

Neste momento inicial, não se pretende debater a fundo o planejamento tributário e sua correlação com os valores do sistema fiscal. Queremos abordar justamente o que leva a busca pela elisão ou até mesmo a evasão fiscal, isto é, o inconformismo fiscal.

No âmbito da tributação, é frequente a citação de Benjamin Franklin[199], segundo a qual apenas a morte e os impostos constituem certezas absolutas na vida humana. Tal afirmação comporta uma dupla interpretação: por um lado, reforça a inevitabilidade da tributação como condição estrutural para a vida em sociedade; por outro, ao associar os tributos à morte, confere ao dever fiscal uma conotação negativa, como se se tratasse de um mal necessário, inescapável, e, em certa medida, indesejado. Essa percepção desfavorável em relação à tributação não é recente, tendo sido historicamente construída ao longo da evolução das instituições políticas. Durante séculos, os tributos foram concebidos como instrumentos de exercício do poder soberano, muitas vezes desprovidos de qualquer limitação jurídica ou controle social, funcionando como expressão do domínio absoluto do Estado sobre a riqueza dos súditos, o que

---

[198] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 143.
[199] SMYTH, Albert Henry. **The Writings of Benjamin Franklin.** Volume X, London: MacMillan and CO., 1907, p. 69. Disponível em : <https://archive.org/details/writingsofbenjam10franuoft/page/n7> Acesso em: 18 de jan. 2023.

ainda projeta sombras sobre a sua legitimidade contemporânea, contribuindo para a manutenção de uma visão culturalmente arraigada de resistência fiscal.

Com certeza sabemos que os tributos são inevitáveis na estrutura do Estado Fiscal Moderno e que os cidadãos devem assumir o seu dever no cumprimento da exação fiscal estabelecida no ordenamento jurídico. Talvez o questionamento não seja o porquê, mas por que tanto. Isso se desdobra pelo enfoque na tributação do consumo em detrimento dos impostos sobre renda e patrimônio por inverter a estrutura axiológica da própria tributação, onerando desproporcionalmente a população mais vulnerável.

Por certo, ainda nas civilizações mais antigas, a renda e o patrimônio foram alvos de tributação[200]. Até mesmo, em certos momentos, de caráter confiscatório ou punitivo[201]. Isso se deu pela praticidade lógica para sua cobrança: ora, tudo que aumentar em seu patrimônio é renda e, por isso, deve contribuir com os demais. Isso, bem verdade, é a base para toda organização que visa a um bem comum, seja estatal ou não, incluindo as instituições religiosas[202].

A necessidade de tributação remonta o modelo estatal arcaico, em que muitas vezes o Governo e a Fé residiam na mesma estrutura orgânica, confundindo-se os contributos aos Deuses à própria tributação, pois acreditava-se que o poder supremo iria retribuir o bem a comunidade. Curioso é que, ao longo da história, os tributos aos Deuses, até mesmo o sacrifício do próprio corpo ou vida[203], eram dados com fé, com consciência (crença) de que aquela ação iria, indubitavelmente, resultar em algo melhor[204].

Parece-nos que esta vontade de contribuir foi se desconstituindo em relação proporcional ao avanço das estruturas sociais e econômicas[205]. Acontece que o contribuinte

---

[200] ZILVETI, Fernando Aurelio. **A evolução História da Teoria da Tributação**: Análise das estruturas socioeconômicas na formação do Sistema Tributário. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 104. A exemplo, nos tempos feudais, o patrimônio de terras rurais eram os principais alvos de tributação.

[201] "taxation as punishment for policital failure also came to the fore in England during the interregnum between the civil war and the Restoration, When the country came as close to military rule as it ever has" (KEEN, Michael; SLEMROD, Joel. **Rebellion, Rascals, and Revenue:** tax folies and wisdom through the ages. Princeton University Press. New Jersy: 2021, p. 145). Por tempos, boa parte dos tributos visavam financiar os custos de guerras, os quais, por vezes, eram cobrados dos estrangeiros derrotados (ZILVETI, Fernando Aurelio. **A evolução História da Teoria da Tributação**: Análise das estruturas socioeconômicas na formação do Sistema Tributário. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 74).

[202] "Levai todos os vossos dízimos ao meu celeiro, e haja mantimentos na minha casa, e depois disto fazei prova de mim, diz o Senhor". (Malaquias 3:10. **Bíblia Sagrada**: Antigo e Novo Testamento. São Paulo: Didática Paulista, 2007, p. 604).

[203] No antigo Egito surge primeiramente a figura do contribuinte, que cumpria a obrigação tributária com o próprio corpo (ZILVETI, Fernando Aurelio. **A evolução História da Teoria da Tributação**: Análise das estruturas socioeconômicas na formação do Sistema Tributário. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 62).

[204] ZILVETI, Fernando Aurelio. **A evolução História da Teoria da Tributação**: Análise das estruturas socioeconômicas na formação do Sistema Tributário. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 93

[205] Em especial, no século XVIII em que tivemos "profundas mudanças políticas ocasionadas em boa parte pela pressão de arrecadação". (ZILVETI, Fernando Aurelio. **A evolução História da Teoria da Tributação**: Análise

passou a questionar o binômio contribuição/retribuição, isto é, suscitando se "vale a pena pagar tributos", ao mesmo tempo que, diante da complexidade do mercado, o Ente Estatal passou a ter dificuldades de exigir tal prestação. Não é à toa que por longos tempos adotou-se o uso da força em modelos monárquicas para o financiamento da coroa. Por isso, historicamente, os tributos são vistos negativamente pela sociedade.

Apesar desses breves relatos, os modelos atuais de Estado Fiscal buscam em suas finalidades essenciais a modificação do pensamento cético em relação ao benefício de se pagar imposto[206]. Por tais razões, o ideal do "dever de pagar impostos" vem tomando proporções significativas nas discussões fiscais, muito influenciado pelos enunciados axiológicos da tributação, em destaque a justiça fiscal, a solidariedade, a igualdade e a capacidade contributiva, inerentes à construção de uma sociedade moderna. Se pararmos para pensar, esta é a base para o sustento de qualquer organização social, da mais simples até a mais complexa, como é o caso da sociedade civil[207].

Paulo de Barros Carvalho[208] afirma que é corriqueiro nos sistemas tributários modernos a "necessidade premente de ater-se o legislador à procura de fatos que demonstrem signos de riqueza, pois somente assim poderá distribuir a carga tributária de forma uniforme e com satisfatória atinência ao princípio da igualdade". E conclui: "Da providência contida na escolha dos fatos presuntivos de fortuna econômica decorre a possibilidade de o legislador, subsequentemente, distribuir a carga tributária de maneira equitativa, estabelecendo, proporcionadamente às dimensões do evento, o grau de contribuição dos que dele participam".

Para tanto, os preceitos de generalidade da tributação e da capacidade contributiva impõe limites materiais básicos ao legislador tributário, para que seja possível sacramentar todos os pressupostos e finalidades do Estado Fiscal, pois, ao onerar todas aquelas manifestações de riquezas, na medida de sua expressividade econômica, haverá uma tributação justa.

Assim, a capacidade contributiva passará a ter uma abordagem global, abrangendo os rendimentos (e também os encargos sociais caso ainda não integrados na estrutura do imposto

---

das estruturas socioeconômicas na formação do Sistema Tributário. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 221).

[206] "Nos estados modernos existe cada vez mais a preocupação de edificar e manter sistemas fiscais competitivos e justos" (TEIXEIRA, Glória. **Manual de Direito Fiscal**. 6.ed. Coimbra: Almedina, 2021, p. 53).

[207] Becker afirma que: "antiquíssimo é o princípio de cada indivíduo contribuir para as despesas da coletividade, em razão da sua força econômica" (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 513)

[208] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: linguagem e método. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 341.

sobre o rendimento), os impostos sucessórios e de consumo, tendo ainda em conta as deduções, despesas e benefícios fiscais aplicáveis[209].

Glória Teixeira[210], ao abordar a equidade fiscal com a capacidade contributiva, ensina que o objetivo destes valores é uma "distribuição equitativa do rendimento através de uma tributação progressiva do rendimento (equidade vertical). Os contribuintes com níveis mais elevados de rendimento ou patrimônio ficam sujeitos a taxas mais elevadas de imposto, graduadas em função do montante de rendimento obtido ou valor do seu patrimônio". Implica, neste ponto, o desdobramento horizontal e vertical da igualdade, devendo-se aplicar igual imposto para aqueles que detêm igual capacidade contributiva e diferente carga fiscal, na proporção dessa diferença, para os contribuintes com maior capacidade[211].

Suscita-se, nesta oportunidade, a relevante contribuição de José Casalta Nabais quanto à compreensão do dever fundamental de pagar impostos. Para o autor, a relação jurídico-tributária não deve ser concebida como uma simples manifestação unilateral de poder por parte do Estado, na qual os indivíduos assumem uma posição meramente passiva de submissão às exigências fiscais. Ao contrário, tal dever assume natureza substancialmente mais complexa, representando não apenas o exercício da autoridade estatal, mas uma manifestação concreta da participação cidadã na construção de uma comunidade política solidária. O pagamento de tributos, nessa perspectiva, não configura um mero sacrifício individual, mas deve ser

---

[209] "Todos quanto se encontrem em condições de tributalidade ou imponibilidade devem ser destinatários da incidência dos impostos, não significando pois a generalidade dos impostos outra coisa senão o carácter universal (não discriminatório). Ou seja, dada a sua natureza de dever fundamental, os impostos incidem sobre todos os pertencentes à categoria dos detentores de capacidade contributiva". NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 3.ed. Coimbra: Almedina, 2015, p. 440. Acrescenta que a capacidade contributiva "[...] afasta o legislador fiscal do arbítrio, obrigando-o a que, na seleção e articulação dos factos tributários, se atenha a revelações da capacidade contributiva, ou seja, erija em objecto ou matéria colectável de cada imposto um determinado preesupoto econômico que seja manifestação dessa capacidade e esteja presenta nas diversas hipóteses legais do respectivo imposto". NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos:** contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 3.ed. Coimbra: Almedina, 2015, p. 689. Em mesmo, sentido, Paulo de Barros Carvalho aduz que: Realizar a capacidade contributiva quer significar, portanto, a opção a que se entrega ao legislador, quando elege para antecedente das normas tributárias fatos de conteúdo econômico que, por terem essa natureza, fazem pressupor que as pessoas que deles participam apresentem condições de colaborar com o Estado mediante parcela de seu patrimônio. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: linguagem e método. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 345. Becker afirma que a capacidade contributiva "deverá escolher para a composição da hipótese de incidência da regra jurídica criadora do tributo, exclusivamente fato que sejam signos presuntivos de renda ou de capital" (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 533).

[210] TEIXEIRA, Glória. **Manual de Direito Fiscal**. 6.ed. Coimbra: Almedina, 2021, p. 57.

[211] NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 3.ed. Coimbra: Almedina, 2015, p. 687.

compreendido como uma contribuição indispensável à promoção do bem comum e à realização de uma vida coletiva estável, justa e próspera[212].

A abordagem dos deveres fundamentais na doutrina constitucional contemporânea tem sido um campo de estudo que, historicamente, recebeu pouca atenção. Esse desenvolvimento limitado reflete, em parte, uma falta de exploração sistemática das situações jurídicas passivas, ou seja, aquelas que envolvem sujeições, deveres ou obrigações impostas aos indivíduos. Esse descuido doutrinário pode ser atribuído, em grande medida, ao contexto em que foram elaboradas as constituições da Europa Ocidental após a queda de regimes totalitários e autoritários. Nesse contexto, houve uma tendência de enfatizar quase exclusivamente os direitos subjetivos dos cidadãos, uma reação ao abuso de poder estatal, que buscava garantir liberdades individuais amplas e salvaguardas contra interferências governamentais arbitrárias.

Em resposta a tais regimes opressivos, os formuladores constitucionais procuraram criar catálogos de direitos fundamentais, quase que exclusivamente orientados a limitar o poder do Estado. Assim, ao passo que os direitos fundamentais foram iluminados e enfatizados, a dimensão dos deveres e responsabilidades comunitárias dos cidadãos acabou relegada a um papel secundário. Isso resultou numa ausência de ênfase sobre a responsabilidade social e coletiva, a qual lembra que os indivíduos não são apenas livres, mas também responsáveis, enquanto membros de uma comunidade.

Além disso, o enfoque das constituições nos direitos, ao invés de nos deveres, deve-se ao fato de que, fora os direitos subjetivos claramente expressos, o restante do ordenamento jurídico se manifesta, em geral, como obrigações ou submissões dos cidadãos ao direito. Dessa forma, observa-se que, embora a Constituição Brasileira inclua referências a deveres fundamentais ao lado dos direitos, a esmagadora maioria de suas disposições dedica-se aos direitos.

Em geral, os deveres fundamentais são tratados pela doutrina constitucional como parte dos limites aos direitos fundamentais, sem receber um tratamento próprio e autônomo. A doutrina jurídica tem, no entanto, tentado consolidar os deveres fundamentais dentro de uma categoria constitucional específica, situada ao lado e em relação direta com os direitos fundamentais. São definidos como "deveres jurídicos do homem e do cidadão que, ao determinarem a posição fundamental do indivíduo, possuem especial relevância para a coletividade e podem ser exigidos pela mesma".

---

[212] NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 3.ed. Coimbra: Almedia, 2015, p. 185.

No ordenamento jurídico brasileiro, os deveres fundamentais podem encontrar respaldo direto na própria Constituição, seja de forma explícita ou implícita. Isso não elimina a possibilidade de que o legislador ordinário crie outros deveres de natureza jurídica, complementares aos já estabelecidos. Por exemplo, o dever de pagar impostos não se encontra enunciado expressamente na Constituição, mas sua importância é deduzida dos detalhes estruturais do Sistema Tributário Nacional e dos dispositivos constitucionais que configuram o Estado Fiscal.

O dever de pagar impostos emerge, assim, como um dever fundamental, intimamente associado aos direitos garantidos pela Constituição. Para que o Estado alcance seus objetivos institucionais, torna-se essencial que ele disponha de recursos, obtidos mediante contribuições dos cidadãos que possuem capacidade econômica para tanto, em conformidade com o modelo de Estado Fiscal. Em outras palavras, apenas aqueles que têm capacidade contributiva são chamados a contribuir para a arrecadação de receitas públicas.

Na doutrina jurídica, a teoria da correlação entre direitos e deveres tem sido amplamente explorada. Essa perspectiva sustenta que os direitos fundamentais implicam, inevitavelmente, a existência de deveres correspondentes. Embora alguns teóricos defendam que não há uma correlação direta e necessária entre direitos e deveres estabelecidos na Constituição, há consenso de que a autonomia dos deveres não implica uma desvinculação total. Isso ocorre porque os deveres gravitam em torno dos direitos, e ambos formam o estatuto constitucional do indivíduo em um Estado Democrático de Direito.

A criação de deveres fundamentais na Constituição motivou a doutrina a explorar a diferença entre o dever fundamental de pagar tributos e as obrigações jurídicas específicas decorrentes desse dever. De modo geral, o dever jurídico é compreendido como um conceito mais abrangente, enquanto a obrigação jurídica representa a concretização desse dever. No caso dos tributos, o dever de contribuir se manifesta por meio de atos administrativos do Estado, que consolidam e especificam as obrigações do contribuinte.

O dever de contribuir para as despesas públicas implica uma sujeição constitucional do cidadão e, simultaneamente, reconhece a legitimidade do poder estatal de exigir o cumprimento desse dever, sempre dentro dos limites formais e materiais estabelecidos constitucionalmente. Assim, o poder tributário do Estado consiste no exercício, por parte do legislador, de um poder de criação, instituição e regulamentação de impostos, de acordo com as normas constitucionais.

Nesse contexto, a relação tributária é caracterizada como uma obrigação de direito público, na qual o cidadão é posicionado no polo passivo e o Estado no polo ativo. Para o cidadão, o cumprimento da obrigação tributária representa uma forma de colaboração com o

Estado para o financiamento dos serviços públicos, enquanto para o Estado, trata-se do exercício legítimo de um poder fiscal. Essa relação é operacionalizada majoritariamente pelo pagamento de tributos, que, embora seja um dever, coincide com o objeto da obrigação tributária.

A relação entre contribuinte e Estado, no entanto, não é exclusivamente de dever. A realização do dever de contribuir é limitada pelos direitos fundamentais, como o direito à propriedade privada. Embora o dever de pagar tributos não seja associado diretamente a uma contraprestação individualizada em termos de serviços públicos, ele se fundamenta no princípio da solidariedade social.

No Brasil, a teoria dos deveres fundamentais, e particularmente a teoria do dever de pagar impostos, possui uma estrutura normativa centrada no indivíduo, incluindo também as pessoas jurídicas naquilo que é compatível com a sua natureza. Esse dever representa uma situação passiva na relação jurídica tributária, a qual é fundamentada no Estado Fiscal – modelo de Estado em que a arrecadação de tributos se torna a principal fonte de financiamento das atividades públicas.

A tributação no Estado Fiscal não é caracterizada por uma contrapartida específica do Estado para cada tributo recolhido, diferentemente de modelos de relação bilateral, onde o pagamento do tributo está vinculado diretamente a uma prestação de serviço público. Em vez disso, a relação tributária no Brasil assume um caráter de solidariedade, sendo o tributo uma contribuição do cidadão para a manutenção dos serviços públicos e a realização de políticas sociais, visando à promoção da justiça social e do bem-estar coletivo.

Dessa forma, a carga tributária imposta pelo Estado é vista como o preço da liberdade individual e econômica, funcionando como uma barreira à instalação de um Estado patrimonialista e garantindo a coesão e funcionamento da sociedade. O dever fundamental de pagar impostos é, portanto, uma expressão de solidariedade, permitindo que o Estado cumpra suas funções e que a sociedade goze dos benefícios de uma organização estatal estruturada e dotada de recursos para promover o bem comum.

Por fim, imprescindíveis são as lições de Francesco Moschetti[213] ao verificar um vínculo entre a capacidade contributiva e a solidariedade, sendo esta um vetor determinante para uma sociedade colaborativa entre Estado e o próprio cidadão, a fim de se alcançar o progresso da própria comunidade, em âmbito material e espiritual. Tem-se, portanto, a necessidade de

[213] MOSCHETTI, Francesco, **El Principio de Capacidad Contributiva**, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 298

compreender o valor da colaboração e o sacrifício pessoal em detrimento do bem comum, mesmo que, porventura, não se tenha uma contraprestação direta do Estado.

Marciano Seabra de Godoi[214], nesse ponto, suscita que a solidariedade e o ideal do dever contributivo fundamental representam uma alternância do significado do próprio Estado Fiscal, que sempre foi visto partir de sua atuação impositiva, especialmente na tributação. O ente público não mais funciona como mero arrecadador de tributos, mas como um aliado dos cidadãos, e que necessita da participação ativa de cada um, no tocante aos cumprimentos das obrigações fiscais. Nesse contexto, retomamos ao ideal democrático: se as leis representam a vontade do povo e a tributação essencialmente é tratada na própria legislação, todo o arcabouço normativo deve ser produzido e realizado em conformidade dos direitos fundamentais, em destaque a capacidade contributiva. Até porque, se os tributos compõem as receitas estatais para prover os direitos fundamentais prestacionais, vivemos em um ciclo de dependência de nós mesmos, sendo imperioso o espírito colaborativo entre seus participantes, especialmente em relação ao dever fundamental fiscal.

Isso posto, se há uma solidariedade fiscal, devemos contribuir de acordo com nossa capacidade colaborativa, sendo ainda coerente a ideia de quem tem mais disposição econômica mais deverá participar do ônus fiscal, mesmo que, porventura, tenha acesso aos diversos serviços prestados na seara privada, pois a existência do Estado é o que justamente garante o direito à liberdade de ser e a liberdade de ter suas riquezas.

Nos dizeres de Irapuan[215]:

> Ademais, aos abastados de patrimônio que julgam virem-se prejudicados com tributação que em valores nominais ultrapassa em muito a tributação imposta a um indivíduo de baixa renda, haja vista não se valerem dos serviços oferecidos pelo Estado, pela sua precariedade, indo buscá-los na iniciativa privada, há que se ressaltar que somente pela proteção do Estado o direito à propriedade é-lhe assegurada, benefício que aquele indivíduo de baixa renda, que se vale dos precários serviços oferecidos pelo Estado, não usufrui.

A partir do próximo capítulo, pretende-se demonstrar que a capacidade contributiva vai além do mero cumprimento de obrigações fiscais ou até mesmo se restrinja aos aspectos econômicos dos cidadãos. O aspecto da solidariedade vem ampliar seu conceito, a fim de que cada um possa participar da sociedade através de seu potencial colaborativo, que pode se refletir

---

[214] GODOI, Marciano Seabra de, Tributo e Solidariedade Social, in: GODOI, Marciano Seabra de; GRECO, Marco Aurélio (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**, São Paulo: Dialética, 2005, p. 154-159.
[215] PASSOS, Irapuan de Souza. **Matriz Tributária Brasileira e Princípio da Capacidade Contributiva.** 1.ed. São Paulo: Almedina, 2023, p. 177**.**

diretamente nas receitas públicas, no montante que lhe couber financiar ou realizar outra atividade que também irá estimular o desenvolvimento social.

CAPÍTULO II - O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS: CONCEITO JURÍDICO E A LINGUAGEM JURÍDICA

Ao se debruçar sob Teoria dos Conceitos Jurídicos, logo se esbarra em sua (in)determinação. Daí surgem os seguintes questionamentos: se existem conceitos juridicamente indeterminados, deve-se admitir a existência de conceitos jurídicos determinados? O que define a (in)determinação dos conceitos jurídicos? Há limites na aplicação dos conceitos jurídicos indeterminados? Indeterminação pressupõe discricionariedade? Como é realizado o controle de sua aplicação?

Essas questões representam uma das maiores problemáticas da hermenêutica jurídica, principalmente quando enfrentadas diante da Administração Pública, oportunamente, a Gestão Fiscal, posto que haveria um peculiar aspecto a ser debatido, referente aos impactos e ao controle dos seus atos. Em outras palavras, a delimitação dos conceitos jurídicos é ainda mais relevante quando se está diante da atividade estatal. Não é à toa que fortes debates surgem em pleno século XIX, no âmbito do Supremo Tribunal Administrativo Austríaco, cuja competência dirige-se a apreciar os atos da Administração Pública, devido ao uso das expressões "interesse público", "bem comum", dentre outras[216].

Embora encontremos maiores discussões diante de atos administrativos, muitos dos autores se propõem a averiguar a incidência dos conceitos no Direito em geral, com enfoque nos métodos hermenêuticos, apesar de, neste momento, nos direcionarmos para a conceituação no Direito Tributário, especialmente a expressão "capacidade contributiva"[217].

Ocorre que tal problemática tem seu início na própria linguagem do direito e das expressões linguísticas empregadas nos textos legais, os quais devem servir como ponto de partida para o processo interpretativo na construção dos significados das palavras, dos conceitos e da norma jurídica.

---

[216] SOUZA, Antônio Francisco. **Conceitos Jurídicos Indeterminados no Direito Administrativo**. Coimbra: Livraria Almedina, 1994, p. 18 – 19.

[217] Ottmar Buhler aduz que os conceitos jurídicos indeterminados representam um "mero problema de interpretação" (BUHLER, Ottmar *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 306). Sendo um problema de interpretação, a problemática da indeterminação dos conceitos jurídicos afeta até mesmo os ramos jurídicos em que a tipicidade cerrada é um valor fundamental. Neste sentido, Yonne Dolacio afirma: "mesmo em áreas de tipificação cerrada, existem conceitos indeterminados suscetíveis de uma definição exata, em razão de que apenas podem ser entendidos a partir de um tipo social que não pode ser delimitado exatamente". OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. **A tipicidade no Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 25.

Por tais razões, toma-se como marco teórico o Construtivismo Lógico-Semântico, posto que "enquanto método, garante essa uniformidade e coerência na construção do discurso científico e, consequentemente, da realidade objeto deste discurso"[218], permitindo abordar o presente tema de maneira estruturada sob ponto de vista científico, fundado na Filosofia da Linguagem e no Positivismo Jurídico.

2.1.1 Construtivismo Lógico Semântico

Imperioso se faz, neste início, pontuar as concepções bases do presente capítulo para que seja possível construir um raciocínio com ordenação lógica e estruturada. Posto isto, dedicamos o tempo restante para esclarecer os pilares teóricos que servem de base para as afirmações conclusivas do estudo.

O Construtivismo Lógico-Semântico é uma proposta metodológica que se reporta à Escola Epistemológica do Direito, fundada nas lições de Lourival Vilanova, que tem como ideais basilares o movimento do Giro-linguístico, a Semiótica e a Teoria dos Valores, com o intuito de investigar precipuamente de maneira analítica o direito positivo para se construir conceitos estruturados com ordenação lógica-semântica[219].

Nessa linha de raciocínio, parte-se do pressuposto epistemológico segundo o qual os conceitos jurídicos não preexistem de forma acabada e independente da atividade interpretativa, uma vez que o sujeito cognoscente não se limita a descrever objetivamente um dado previamente constituído, mas participa ativamente da construção do objeto por meio de processos mentais mediados pelo método hermenêutico-analítico. Assim, defende-se a impossibilidade de conceber categorias jurídicas absolutamente estanques ou conceitualmente fechadas, uma vez que sua formulação e delimitação decorrem, inevitavelmente, da mediação cognitiva e valorativa do intérprete.

Inspirados na posição positivista normativista do direito, para o Construtivismo, direito é um complexo de normas jurídicas válidas num dado país[220], sendo norma jurídica, objeto de estudo e manifestação linguística. Aliás, em relação à linguagem, entende-se que o direito é produzido pelo homem para disciplinar condutas sociais, destacando-o como produto cultural.

---

[218] CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do Direito –** O Construtivismo Lógico-Semântico. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 87.
[219] Ibidem p. 86-87.
[220] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 2.

Em suma, percebe-se 3 (três) recortes metodológicos nesta perspectiva: a) uma visão normativa do direito, pois há direito onde houver normas jurídicas válidas, não sendo interessante para a Ciência Jurídica as razões políticas, econômicas, sociais, éticas ou morais; b) o Direito como linguagem, pois onde há direito existe uma linguagem, pressupondo que o direito é algo construído pelo homem; e c) o Direito como objeto cultural, pois está submerso num processo histórico- axiológico, isto é, uma visão culturalista do direito .

Tais cortes são necessários para delimitarmos o único objeto de estudo: o direito positivo. Nessa perspectiva, o Direito é concebido como um sistema normativo composto por um conjunto de normas jurídicas válidas em determinado ordenamento, cuja expressão se dá por meio da linguagem, as quais estão inseriadas em um contexto cultural[221].

A Ciência da Linguagem é o pilar filosófico do Construtivismo Lógico-Semântico e, por isso, consideramos que o Direito está intimamente ligado à linguagem produzida em um contexto comunicacional. Nesse sentido, alguns elementos derivados da semiótica do Direito tornam-se relevantes para sua própria compreensão, a exemplo dos *signos*, os *símbolos*, a *língua*, a *linguagem* e *fala*.

O *signo* pode ser compreendido como qualquer elemento que se preste à função de representar algo — seja um objeto, imagem, dado sensível, gesto ou expressão simbólica. De modo geral, trata-se de uma entidade que, sob determinado ponto de vista ou circunstância, exerce a função de remeter a outra coisa para um sujeito cognoscente[222]. No âmbito da fenomenologia, Husserl[223] interpreta o signo como uma estrutura relacional composta por três elementos distintos, porém interdependentes: o suporte físico, que corresponde àquilo que é apreendido pelos sentidos (como, por exemplo, o texto normativo no Direito positivo); o significado, entendido como a representação particular que o sujeito atribui a esse suporte; e, por fim, a significação, que se refere à operação intelectual por meio da qual se alcança uma noção, ideia ou conceito de natureza abstrata, resultante da atividade interpretativa, em que se

---

[221] CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do Direito –** O Construtivismo Lógico-Semântico. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 92.

[222] PEIRCE, Charles Sanders. **Semiótica**. São Paulo: Editora Perspectiva, 1977, p. 45.

[223] Esclarece-se que não há uma unanimidade acerca da estrutura e denominações dos elementos do signo, divergindo se o signo é uma relação triádica ou diática. CARNAP utiliza-se dos temos *indicador* e *indicado*. SAUSSURE *significante* e *significado*. UMBERTO ECO *significante, referente e significado.* PIERCE *signo, objeto e interpretante*. MORIS *veículo sígnico, denotatum e designatum.* (CARVALHO, Paulo de Barros. **Apostila do curso de pós-graduação em filosofia do direito I** (lógica jurídica). São Paulo: IBET/SP, 2007, p. 12 – 13). Prefere-se, todavia, a nomenclatura adotada pelo EDMUND HUSSERL, todavia, percebe-se que significado e significações acabam por se misturar, pois o conteúdo construído pelo intérprete, tendo por base um suporte físico, sempre será condicionada às vivências do intérprete e do contexto o qual está inserido. (CARVALHO, Aurora Tomazini, *ob. cit.* p. 167).

evidencia o caráter mediado e intencional do processo de atribuição de sentido, fundamental para a compreensão jurídica dos textos normativos e institutos legais.

Já o *símbolo*, que decorre de um signo, classifica-se por uma associação de ideias gerais, que opera no sentido de fazer com que o símbolo seja interpretado como se referindo àquele objeto[224]. Dessa forma, ao signo convenciona-se uma construção de significado pelos membros de uma sociedade, manifestando-se de forma idiomática escrita, isso é, "todas as palavras, sentenças, livros e outros signos convencionais são símbolos"[225], incluindo-se o direito positivo.

Considera-se *língua* como um sistema convencional de signos (caráter estático) em vigor em determinada comunidade, isso é, o código aceito e utilizado numa sociedade como instrumento de comunicação entre seus membros. Entende-se *fala* como um ato individual de seleção e atualização da língua. Há uma seleção das palavras apropriadas para manifestar-se dentre a infinidade de signos. Tem-se assim um caráter dinâmico, posto que fala seria a língua em movimento.

Por fim, a *Linguagem* é o produto da fala; é o resultado da utilização da língua por um sujeito; e consistiria na "capacidade do ser humano para comunicar-se por intermédio dos signos, cujo conjunto sistematizado é a língua"[226].

Gabriel Ivo observa que o enunciado jurídico constitui o ponto de partida tanto para a análise da produção normativa quanto para o processo de construção das próprias normas jurídicas. Segundo o autor, o enunciado prescritivo, compreendido como o texto situado no plano da expressão, desdobra-se em três dimensões fundamentais que orientam sua interpretação e aplicação: a sintática, que diz respeito à organização formal e estrutural do discurso normativo; a semântica, voltada à relação entre os signos linguísticos e seus significados; e a pragmática, que considera os efeitos do enunciado no contexto de uso, envolvendo aspectos como a intencionalidade, a eficácia e a função social da norma jurídica.[227]

O plano da sintaxe tem como objeto de análise a estrutura lógico-gramatical da linguagem, concentrando-se nas relações formais estabelecidas entre os signos e nas regras que orientam sua combinação, possibilitando a formação de construções linguísticas mais complexas, ou seja, de sintagmas[228]. Pode ser compreendida como a dimensão da linguagem

---

[224] PEIRCE, Charles Sanders.*Op. cit.* p. 52.
[225] PIERCE, Charles Sanders. **Semiótica e filosofia**. Trad. De Octanny Silveira da Mota e Leônidas Hegenberg, São Paulo: Cultrix, 1972, p. 126.
[226] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário:** linguagem e método.6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 32
[227] IVO, Gabriel. **Norma Jurídica**: produção e controle. São Paulo: Noeses, 2006, p. 1.
[228] ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. **Incidência Jurídica**: Teoria e Crítica. São Paulo: Editora Noeses, 2011, p. 167.

que considera os signos em sua articulação interna, ou seja, enquanto elementos que se relacionam entre si segundo padrões formais, independentemente dos referentes extralinguísticos que possam denotar[229]. No campo jurídico, o plano sintático diz respeito ao processo de formulação normativa em si, uma vez que se ocupa das relações estruturais entre os elementos da linguagem jurídica, concebendo o Direito como uma construção sistemática e formalmente articulada, cuja produção depende do respeito às regras internas de coerência e conformidade linguística[230].

A dimensão semântica da linguagem se ocupa da relação entre os signos e os objetos aos quais fazem referência, estando diretamente vinculada à capacidade denotativa do signo, isto é, à sua aptidão para indicar, representar ou remeter a determinados elementos da realidade ou do universo conceitual, no qual a atividade interpretativa assume papel central, uma vez que é por meio dela que se atribuem significados aos signos jurídicos, possibilitando a construção das normas e a definição do conteúdo dos conceitos jurídicos.

Enquanto isso, a pragmática se refere ao estudo das condições contextuais de uso da linguagem, tendo por objeto as regras que regem a utilização dos signos por uma determinada comunidade linguística ou social, considerando não apenas a estrutura formal e o conteúdo dos signos, mas também os efeitos e a intencionalidade do ato comunicativo em situações concretas. Parte-se do pressuposto de que o emprego reiterado e socialmente aceito de determinados signos sob circunstâncias específicas estabelece padrões de uso reconhecidos, cuja repetição em contextos análogos reforça a estabilidade pragmática da linguagem, repercurtindo no campo jurídico, a compreensão de como os enunciados normativos adquirem eficácia à luz de sua aplicação institucional e das expectativas comunicativas dos agentes envolvidos.

Em outras palavras, a sintaxe verifica as palavras de um discurso; a semântica preocupa-se com o significado dessas palavras; e a pragmática constata como essas palavras estão sendo utilizadas pelas pessoas. Levando em conta o direito positivo, tem-se sintática como o estudo das relações estruturais do sistema e da norma jurídica; a semântica permite analisar os conteúdos (significações) atribuídas aos signos; e a pragmática se propõe a averiguar como os intérpretes utilizam a linguagem jurídica na consolidação de valores[231].

---

[229] MCNAUGHTIN, Charles William. **Elisão e norma antielisiva**: Completabilidade e sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 2.
[230] WARAT, Luis Alberto. **O Direito e sua Linguagem**. 2.ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995, p. 40.
[231] CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do Direito –** O Construtivismo Lógico-Semântico. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 87.

A partir do estudo acima, entende-se que a Semiótica é a ciência que se presta ao estudo das unidades representativas do discurso e, por ser materializado em linguagem, cuja unidade elementar é o signo, a Semiótica aparece com uma das técnicas mediante a qual o direito positivo pode ser investigado, sendo necessário o enfrentamento dos três planos de investigação expostos acima.

É através da Semiótica que se torna possível o estudo analítico, devendo considerar sempre os critérios ideológicos, delimitados pelas vivências do intérprete (principalmente plano semântico e pragmáticos), que reforçam a aplicabilidade do método hermenêutico-analítico com foco no estudo do direito privado. Tem-se, assim, um método que percorre a via empírico-dialética, diferentemente do método empírico-indutivo e racional-dedutivo.

o Direito pode ser compreendido como um sistema normativo estruturado por meio de linguagem prescritiva, inserido em um contexto comunicacional específico, não se limitando à regulação das condutas humanas nas suas múltiplas relações intersubjetivas, mas também se estende à ordenação da própria atividade normativa. Assim, além de disciplinar comportamentos, o Direito estabelece regras para a produção, modificação e revogação de enunciados normativos, regulando, portanto, os procedimentos de criação, alteração e eliminação de normas no interior do ordenamento jurídico, se apresentando como um sistema autorreferente, em que o uso da linguagem prescritiva opera tanto no plano das relações sociais quanto no da autorregulação normativa.

O Direito configura-se, em sua essência, como um sistema de natureza eminentemente conceptual, na medida em que todo conhecimento jurídico pressupõe um constante processo de construção hermenêutica. A linguagem jurídica, de caráter prescritivo, distingue-se daquela utilizada para descrever ou analisar o Direito, pois se constitui como instrumento de criação normativa, estruturando-se por meio de diferentes planos: o da expressão linguística, o dos conteúdos de significação, o das normas propriamente ditas e o das articulações entre essas normas no interior do sistema[232]. Nessa perspectiva, compreende-se que a linguagem normativa é capaz de produzir transformações no mundo social, visto que a linguagem das normas, da qual a linguagem do Direito é um exemplo paradigmático, constitui uma forma de intervenção performativa na realidade[233]. Assim, o Direito se exprime por meio da linguagem[234],

---

[232] IVO, Gabriel. **Norma Jurídica**: produção e controle. São Paulo: Noeses, 2006, p. 1.

[233] VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 4.ed. São Paulo: Editora Noeses, 2010, p. 4.

[234] Diversos autores expressam este entendimento, como Castanheiras Neves (**Metodologia jurídica** – problemas fundamentais, Coimbra: Coimbra Editora, 1993, p. 90); Orlando Leite Júnior (**A regra-matriz do IVVC**: *sua textualidade*, São Paulo: Gonçalves, 1993, p. 25). Gabriel Ivo (p. XXXI); MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Discricionariedade e controle jurisdicional.** 2.ed. 11 tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 29.

manifestando-se como um autêntico fenômeno comunicacional, cujo sentido e eficácia dependem da interação entre texto, contexto e interpretação[235].

Portanto, o Direito se manifesta-se como uma mensagem transmitida no âmbito de um processo comunicacional normativo, estruturando-se como um sistema de normas jurídicas cuja existência pressupõe a presença de determinados elementos constitutivos[236]. Nessa perspectiva, o texto legal configura-se como o suporte material do Direito positivo, o dado empírico a partir do qual se pode extrair um conteúdo normativo, em que atua como ponto de partida linguístico para a construção da norma jurídica, que não se confunde com o enunciado legal, mas que resulta de um processo interpretativo que opera no plano das significações. A norma, nesse sentido, não está imediatamente contida no texto, mas é produzida cognitivamente pelo intérprete, constituindo-se como uma síntese valorativa e racional elaborada a partir dos enunciados presentes no plano da expressão normativa.

Com efeito, é necessário reconhecer que todo texto jurídico se encontra inevitavelmente inserido em um contexto, cuja análise, segundo Paulo de Barros Carvalho[237], pode ser bifurcada em dois planos distintos: o contexto interno, de natureza jurídica, e o contexto externo, vinculado aos elementos extrajurídicos. Embora se reconheça que o contexto não jurídico, marcado por fatores culturais, históricos e axiológicos, não pode ser completamente desconsiderado, sobretudo diante da visão culturalista do Direito e da relevância dos valores na interpretação normativa, é o contexto jurídico que assume primazia na construção das significações jurídicas propriamente ditas. Assim, ainda que se admita a inevitável interferência da subjetividade do intérprete na elaboração dos conceitos jurídicos, deve-se ressaltar que ao jurista incumbe, primordialmente, o exame técnico da estrutura normativa e do conteúdo lógico-conceitual da norma, tarefa que exige rigor metodológico e fidelidade ao sistema jurídico positivo.

---

[235] CARVALHO, Aurora Tomazni. **Teoria Geral do Direito –** O Construtivismo Lógico-Semântico. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 173. Mesmo sentido, conferir GRAU, Eros. Revista da Faculdade de Direito USP ISSN0303-9838. v. 77. 1982, p. 222. Disponibilizado em:<www.revistas.usp.br/rfdusp/article/viewFile/66953/69563>. Acesso em: 25 de ago. 2023.

[236] Aurora Tomazini (CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do Direito –** O Construtivismo Lógico-Semântico. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 177) aduz: "Do processo comunicacional, o que temos acesso é o substrato linguístico, seu produto, base empírica para que o destinatário construa a mensagem emitida. A mensagem não vem pronta, ela é o sentido do código estruturado pelo emissor e só aparece na mente do destinatário, com sua decodificação. O destinatário tem acesso apenas ao suporte físico (canal), nele ele reconhece o código e mediante a existência de um texto constrói a mensagem na forma de significações. Com o direito positivo não é diferente. Tudo a que se tem acesso são palavras, um conjunto de signos devidamente estruturados na forma de textos e todo o esforço do destinatário volta-se para a construção dos sentidos destas palavras, para decodificação e compreensão da mensagem legislada".

[237] **"**Não há texto sem contexto, pois a compreensão da mensagem pressupõe necessariamente uma série de associações que poderíamos referir como linguística e extralinguística". (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário:** linguagem e método.6.ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 198).

Interpretar consiste em construir o significado a partir da análise dos elementos expressivos da linguagem normativa, ou seja, dos signos que compõem os enunciados jurídicos, tratando-se de um processo cognitivo por meio do qual se atribuem valores simbólicos aos signos, conferindo-lhes significações que, por sua vez, permitem estabelecer referências aos objetos regulados pelo Direito. Nessa acepção, interpretar implica conferir conteúdo às disposições legais, determinando-lhes o sentido e o alcance normativo[238], pois não é mera descrição ou repetição do texto legal, mas atividade construtiva e valorativa que visa à extração da norma jurídica a partir da mediação entre linguagem, cultura e sistema. [239]

Em sentido similar, Gadamer[240] somente admite a interpretação quando inserida num contexto tradicional comum, posto que, quando utilizamos do contexto para justificar certo conteúdo interpretativo, valoramos e construímos o nosso contexto. Afirma-se, nessa ótica, que não há interpretação certa ou errada, podendo-se falar em interpretações mais aceitas e menos aceitas, justificadas ou não justificadas, positivadas ou não positivadas.

Parte-se do pressuposto hermenêutico de que a norma jurídica não se encontra inteiramente prefigurada no texto legal, como se seu conteúdo pudesse ser simplesmente extraído de forma objetiva pelo intérprete. Ao contrário, compreende-se que o sentido normativo resulta de um processo de construção, no qual o aplicador do Direito desempenha papel ativo na atribuição de significados. Não há significados previamente fixados ou ontologicamente dados às palavras, expressões ou enunciados normativos, ainda que inseridos em um determinado contexto, pois o conteúdo jurídico emerge da interação entre o texto e os referenciais linguísticos, culturais e valorativos do intérprete. Assim, a norma jurídica não decorre de uma relação direta entre o signo (enquanto suporte físico) e o significado, como se este fosse imanente àquele. É atribuição semântica condicionada pelos horizontes interpretativos do sujeito cognoscente, de modo que o conteúdo normativo se constitui como resultado de uma operação de valoração e reconstrução conceitual realizada no interior de um dado universo cultural.

Gabriel Ivo[241] afirma que:

> No universo do direito o próprio objeto de estudo é ele mesmo construído pelo plano da ciência, mas também, na constituição do objeto. As normas jurídicas não estão aí

[238] Ibidem, p. 188.
[239] VILANOVA, Lourival. **O universo das fórmulas lógicas e o direito**. Escritos jurídicos e filosóficos. Vol. 1. São Paulo: IBET/Axis Mundi, 2003, p. 15.
[240] GADAMER, Hans-Georg *apud* CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do Direito –** O Construtivismo Lógico-Semântico. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 238.
[241] IVO, Gabriel. **A incidência da norma jurídica tributária** – o cerco da linguagem, in: Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 1.

> independentes do homem. O homem as constrói. E constrói em dois momentos. Quando faz ingressar por meio dos instrumentos introdutores, os enunciados e, depois, quando, a partir dos enunciados postos pelo legislador; constrói sua significação, a norma jurídica

Nesse ponto, vale até destacar que alguns autores propõem que existiria um sentido mínimo ao qual o intérprete estaria limitado, alegando que cada palavra e cada conceito jurídico já teria um certo conteúdo significativo aceito por aqueles que habitam a mesma comunidade de discurso[242]. Mesmo que as palavras sejam vagas e potencialmente ambíguas[243], deve-se ter por alguma limitação, e essa é a própria linguagem. Como já nos ensinava Wittgenstein, o limite do meu mundo é o limite da minha linguagem.

Tomando-se como base as características dos valores atribuídas pelo autor Miguel Reale[244], fundado na linha de Hassen e complementada posteriormente pelo Paulo de Barros Carvalho, pode-se destacar, perante o tema do presente capítulo, algumas delas relacionadas ao Direito, quais sejam: a) preferibilidade; b) historicidade; c) inexauribilidade; d) atributividade; e) indefinibilidade.

Neste sentido, Aurora Tomazini[245] justifica:

> a) *preferibilidade*: as significações construídas no processo interpretativo são aquelas preferidas dentre todas as outras possíveis;
> b) *historicidade*: os conteúdos normativos são construídos nos moldes dos horizontes culturais do intérprete, fruto de um processo histórico-cultural, que neles se manifesta presente;
> c) *inexauribilidade*: os conteúdos normativos não se esgotam, pois a trajetória hermenêutica é infinita, há sempre a possibilidade de uma nova atribuição de sentido;
> d) *atributividade*: o conteúdo normativo não se encontra atrelado aos enunciados prescritivos que lhe servem do objeto, é atribuído pelo homem, pressupõe um processo de interpretação;
> e) *indefinibilidade*: não há um conteúdo normativo próprio a cada texto, pois são várias as interpretações possíveis.

Extrai-se, assim, que os valores não estão nos enunciados prescritivos, posto que o "valor é atribuído ao objeto pelo homem e este ato é condicionado pela cultura em que ele se

---

[242] Celso de Mello aduz que, mesmo havendo vagueza, fluidez ou imprecisão, os conceitos possuem um conteúdo determinável. Haveria assim uma densidade mínima, um conteúdo mínimo indiscutível dos conceitos, determinado pelo homem um espaço de tempo e lugar. (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Discricionariedade e Controle Jurisdicional**. 2.ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012. p. 28 – 29).

[243] CARRIÓ, Genaro R. **Notas sobre Derecho y Lenguage**. 4.ed. corrigida e aumentada. Buenos Aires: Albeledo-Perrot, 1990, p. 33. Mesmo sentido, Ricardo Guibourg: "todas as palavras são vagas e muitas são ambíguas (todas ao menos potencialmente ambíguas)". (***Introducción al conocimiento científico*****.** Buenos Aires: Eudeba, 1985, p. 51).

[244] REALE, Miguel. **Introdução à filosofia**. 3.ed. São Paulo: Aduaneiras, 1994, p. 141.

[245] CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do Direito –** O Construtivismo Lógico-Semântico. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 272-273.

encontra inserido"[246], ou seja, o sentido atribuído aos textos jurídicos são valores que assumem certa designação dentro de uma cultura específica, e é por isso que não há uma neutralidade jurídica.

Isso não se referencia apenas a fase de aplicação da norma. Pelo contrário. A fase pré-legislativa já se enquadra nas discussões e na produção dos enunciados prescritivos nos quais já há interações com os valores inerentes àquela comunidade, cabendo ao intérprete atribuir os valores aos símbolos positivados, construindo-se, assim, o seu sentido e, por conseguinte, a norma jurídica em sentido estrito[247].

2.1.2 A (in)determinação dos Conceitos Jurídicos e a Norma Jurídica

A vagueza e a ambiguidade das palavras são questões recorrentes no campo do Direito, especialmente quando se trata de conceitos fundamentais como a capacidade contributiva. A indeterminação semântica e a multiplicidade de interpretações podem gerar incertezas e divergências na aplicação prática dos princípios jurídicos, exigindo uma abordagem criteriosa para a definição de termos essenciais. A capacidade contributiva, como princípio basilar da justiça tributária, não escapa a essas dificuldades, tornando-se imperativo buscar critérios claros e objetivos para sua fixação.

Para estabelecer um conceito preciso de capacidade contributiva, é necessário adotar uma análise que considere tanto a teoria quanto a prática da tributação. O conceito deve ser fundamentado em critérios que reflitam a realidade econômica e social dos contribuintes, assegurando que a tributação seja proporcional à capacidade financeira de cada indivíduo ou entidade. Assim, a definição de capacidade contributiva deve englobar fatores como a renda, o patrimônio e o consumo, proporcionando um parâmetro justo e equitativo para a distribuição da carga tributária. Somente com uma conceituação bem delineada, baseada em critérios sólidos e transparentes, é possível garantir a eficácia e a legitimidade do sistema tributário.

---

[246] Ibidem, p. 275.

[247] Paulo de Barros Carvalho desde logo apresenta duas espécies de normas jurídicas, sendo uma em sentido amplo, significando o suporte físico do direito posto (texto da lei) e outra em sentido estrito, referindo-se à composição articuladas das significações, construídas a partir dos enunciados do direito positivo na forma hipotético-condicional (H→C). Desta forma, ao seguirmos os planos interpretativos e geradores de sentido dos textos jurídicos, percebe-se que nos planos S1 e S2 estariam vinculados ao sentido amplo das normas, enquanto que nos planos S3 e S4 estariam relacionados com as normas jurídicas em sentido estrito. Posteriormente o autor, classifica a norma jurídica em primária e secundária (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário:** linguagem e método.6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 285).

Para tanto, deve-se compreender que há uma vagueza e ambiguidade inerente às palavras[248]. A primeira refere-se a um impasse conotativo, posto que, diante de um texto normativo, pode-se extrair mais de uma norma jurídica (conteúdo – significado), isto é, a ambiguidade reside na dimensão semântica de sentido. Enquanto isso, a segunda alude uma falha denotativa, relacionada à dimensão semântica de referência da norma, pois não se consegue delimitar os efeitos jurídicos somente com a leitura do texto normativo[249].

João Maurício Adeodato[250] afirma que haveria vagueza no significante quando as imprecisões estão atreladas aos seus âmbitos de descrição ou alcance (denotação ou referência), o que significa dizer que há dubiedade sobre os predicadores da norma (quando, onde e a quem se aplica); enquanto ter-se-ia ambiguidade quando houvesse indeterminação no âmbito do significado ou sentido (conotação ou conteúdo), sendo um problema nos indicadores, o próprio sentido de um termo específico.

Acerca da matéria, Aurora Tomazini[251] aduz:

> Ambiguidade é característica dos termos que comportam mais de um significado, isto é, que podem ser utilizados em dois ou mais sentidos. [...] Entende-se por vaguidade a falta de precisão no significado de uma palavra, vício assinalado pela incapacidade de se determinar, exatamente, quais objetos são abrangidos por seu conceito, o que torna duvidosa sua utilização.

Ainda sobre essa distinção, Guastini diferencia vagueza de ambiguidade, afirmando que a primeira se configura como propriedade de referência dos predicados e a segunda seria a propriedade do sentido dos vocábulos[47]. Como destaca o Guastini[252]:

> *Generalmente, los problemas fundamentales de toda interpretación textual nacen de la vaguedad y de la ambiguedad, de los textos sujetos a interpretación. La vaguedad concierne al significado, y por tanto a la semántica, de los vocablos y los sintagmas. La ambiguedad, a su vez, puede depender del significado de los vocablos y de los sintagmas (ambiguedad semánti-ca), de la sintaxis de los enunciados (ambiguedad sintáctica), o del contexto em que usan los enunciados (ambiguedad pragmática).*

---

[248] Ambiguidade: Significa que as disposições, em particular constitucionais, não são unívocas, ou seja, ao menos *prima facie*, podem ser-lhes atribuídos mais de um significado. Isso significa a possibilidade de que mais de uma norma possa ser extraída de uma mesma disposição normativa. Vagueza: Imprecisão em definir quais são os referentes da norma, ou seja, a indeterminação dos limites do âmbito dos fatos jurídicos e respectivos efeitos jurídicos que estão previstos na disposição normativa e, pois, na norma. NEVES, Marcelo. *Op. cit.* p. 6.

[249] NEVES. Marcelo. **Entre Hidra e Hércules:** princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013, p. 6.

[250] ADEODATO, João Maurício. **Uma Teoria Retórica da Norma Jurídica e do Direito Subjetivo**. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 287.

[251] CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do Direito –** O Construtivismo Lógico-Semântico. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 68-71.

[252] GUASTINI, Ricardo. **Problemas de Interpretación**. Trad. Cast. De Miguel Carbonell, Milán, 1993, p. 123. Disponível em: <www.cervantesvirtual.com%2Fobra%2Fproblemas-de-interpretacin-0%2F0065c4f6-82b2-11df-acc7-002185ce6064.pdf&usg=AFQjCNErh677FE7A33ZI2dFni84HsIItuQ&cad=rja> Acesso em: 18 de ago. 2023.

Assim, segundo o autor, a ambiguidade pode afetar os sentidos, a estrutura lógica ou a ausência de clareza no contexto utilizado. Encerrando essa minuciosa distinção, recorre-se às conclusões de Luiz Alberto Warat[253], quem alega que "um termo é ambíguo quando temos dúvidas sobre qual a classe a que o rótulo se aplica. Especificada a classe, pode surgir a dúvida em torno de sua extensão. Estaremos, então, frente a um problema de vagueza".

Oportuno se faz pontuar que a indeterminação dos conceitos jurídicos proveria, assim como ocorre com a expressão "capacidade contributiva", precipuamente, do elemento da vagueza, pois tem-se a dificuldade justamente de definir os referentes da norma. A dificuldade reside juntamente em estabelecer o sentido à palavra e em seguida delimitar a extensão de aplicação do conceito jurídico e, consequentemente, da norma jurídica.

Sobre vagueza dos conceitos jurídicos, Andreas Krell[254] estabelece que essa indeterminação pode advir de duas situações distintas: a) Vagueza Pura: quando a vagueza decorre da própria inconsistência linguística do termo aplicado; ou b) Vagueza Pragmática: quando conceitos aparentemente concisos apresentam certo grau de vagueza quando relacionado a um caso concreto singular (situação de aplicação da norma não prevista). A partir desta concepção, recomenda-se examinar a matéria a partir de graus de determinação (ou são mais vagas ou mais determinadas). Nesse sentido, Andreas Krell estabelece uma escala de 0 a 100, a fim de ilustrar os graus de (in)determinação dos termos, os quais variam entre as balizas, porém nunca as alcançarão (0 ou 100)[255].

Estudos mais elaborados acerca da vagueza dos conceitos jurídicos fizeram abandonar os extremos da doutrina clássica dos Conceitos Jurídicos Indeterminados, não mais tratando-os como um problema qualitativo, mas sim quantitativo, isso porque a indeterminação não é abordada de forma maniqueísta (ou é ou não é), inexistindo, portanto, um conceito jurídico plenamente vinculado ou totalmente vago[256].

---

[253] WARAT, Luis Alberto. **O Direito e sua Linguagem**. 2.ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995, p. 79

[254] KRELL, Andreas J. **Discricionariedade administrativa e conceitos legais indeterminados**: limites do controle judicial no âmbito dos interesses difusos. 2.ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 20

[255] KRELL, Andreas J. **Discricionariedade administrativa e conceitos legais indeterminados**: limites do controle judicial no âmbito dos interesses difusos. 2.ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 22.

[256] *Ibidem*, p. 21-22. Mesmo sentido, Ana Paula Dourado afirma que a indeterminação dos conceitos jurídicos será tratada de maneira quantitativa e, por isso, nunca haverá conceitos totalmente vagos ou totalmente vinculados, somente as expressões numéricas que seriam conceitos totalmente vinculados (DOURADO, Ana Paula. **Principio da Legalidade Fiscal**: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação. Coimbra: Almedia, 2015, p. 365 – 375). Antônio Francisco de Souza coaduna com este entendimento ao firmar que geralmente os conceitos jurídicos são indeterminados, sendo os determinados aqueles relativos a medidas ou a

Gordillo[257] expõe que a vinculação total de um conceito jurídico ou sua livre interpretação/aplicação não é, de certa forma, coerente em um sistema jurídico, pois é impossível a regra prever todos os fatos juridicamente relevantes, devido à dinâmica do mundo moderno, da mesma forma que é inconcebível admitir conceitos inteiramente vagos, deixando a determinação do *significado* dependente de critérios subjetivos do intérprete, sem qualquer espécie de controle.

Em conclusão, a vagueza da expressão "capacidade contributiva" deve ser cuidadosamente considerada em suas diversas acepções dentro do sistema jurídico. À medida que esse conceito é confrontado com a realidade econômica e social, torna-se fundamental que sua aplicação seja orientada por critérios claros e objetivos, refletindo a capacidade real de cada indivíduo ou entidade de contribuir para o financiamento do Estado. Somente assim será possível garantir a justiça e a equidade do sistema tributário, assegurando que a distribuição da carga fiscal seja proporcional à capacidade financeira dos contribuintes, e que a tributação cumpra seu papel fundamental de promover o bem comum sem gerar injustiças ou distorções.

2.2 A HISTÓRIA DO CONCEITO DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A história, por certo, nos molda com seus ensinamentos. As experiências passadas, especialmente as problemáticas já vivenciadas, servem como ponto de partida para compreensão e delimitação dos conceitos no contexto histórico atual.

Nesse caso, acompanhar a evolução do conceito da capacidade contributiva nos sistemas fiscais representa o próprio progresso do Estado Fiscal moderno, haja vista o seu protagonismo na estruturação do modelo tributário, por mais que, para alguns, tenha um conteúdo vazio[258].

Neste início, retoma-se os ensinamentos de Guastini[259], quem afirma que os textos jurídicos quando não interpretados, permaneceriam como uma “sopa de letrinhas”, ou seja, eles

---

valores monetários (p. 23).

[257] GORDILLO, Agustin *apud* KRELL, Andreas J. **Discricionariedade administrativa e conceitos legais indeterminados**: limites do controle judicial no âmbito dos interesses difusos. 2.ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 22.

[258] Gisele Lemke (LEMKE, Gisele**. Imposto de Renda**: os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica. São Paulo: Dialética, 1998, p. 39) aponta que, em suas primeiras interpretações, o princípio era visto como uma diretriz meramente programática, considerado por alguns como uma “norma sem força jurídica”, o que implicaria na sua não obrigatoriedade tanto para o legislador quanto para o juiz. Dutra (DUTRA, Micaela Dominguez. Capacidade Contributiva: análise dos direitos humanos fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 62) complementa que outros autores clássicos também são adeptos a essa corrente: Rubens Gomes de Sousa, Pontes de Miranda, Benedito Cocivera e Achile Donato Giannini, além de Gil- berto de Ulhôa Canto,

[259] GUASTINI, Ricardo. **Problemas de Interpretación**. Trad. Cast. De Miguel Carbonell, Milán, 1993, p. 123. Disponível em: <www.cervantesvirtual.com%2Fobra%2Fproblemas-de-interpretacin- 0%2F0065c4f6-82b2-11df-acc7-002185ce6064.pdf&usg=AFQjCNErh677FE7A33ZI2dFni84HsIItuQ&cad=rja> Acesso em: 18

somente são construídos a partir da interpretação dos textos normativos, mas antes disso são apenas tem-se tinta sobre o papel[260].

É claro que os textos normativos, por se manifestarem pela linguagem comum do contexto comunicacional, sofrem influência destes conceitos[261], mas não quer dizer que possuem a mesma significação e serão transferidos automaticamente para o plano jurídico. Pode até acontecer de, ao final do processo interpretativo, o conceito jurídico coincidir com o conceito da linguagem. Além do mais, a convenção linguística acaba por estipular conceitos que tornam usuais e aceitáveis para todos aqueles inseridos na mesma comunidade de discurso.

Justamente por isso que certos autores admitem a existência de um núcleo conceitual[262], o qual já apresentaria uma certa noção precisa e objetiva do significado do conceito jurídico. Carrió afirma que linguagem jurídica é nutrida pela linguagem natural, e por isso tem seus conceitos abertos, porém esses teriam um núcleo determinado e uma "zona de penumbra", onde residiria a vagueza e a ambiguidade[263].

Temos, todavia, uma maneira diversa de observar os conceitos jurídicos, posto que os eles somente poderão ser encontrados após a aplicação/interpretação do texto normativo perante uma específica situação fática. É nesse momento que o intérprete construirá o conceito jurídico, o qual poderá ser aceito ou não no contexto comunicacional que está inserido. Mesmo que um discurso construído seja bem recebido em uma comunidade e que o mesmo conteúdo seja feito por vários intérpretes distintos, mesmo assim, para se aplicar a norma jurídica, o aplicador deverá sempre interpretar os conceitos, pois não se sabe quando haverá uma situação peculiar que alterará o sentido e o alcance das significações.

Interpretar não é ciência, mas prudência, o que tem por consequência a inexistência de algo exato e imutável, logo, há conteúdos interpretados mais corretos que outros[264]. O ato de

---

de ago. 2024. Como também em GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo**: estudios de teoria y metateoria del derecho. Trad.: Jordi Ferrer. Barcelona: Gedisa, 1999.

[260] Gabriel Ivo afirma que: "Norma jurídica não se confunde com meros textos normativos. Estes são apenas os suportes físicos. Antes do contato do sujeito cognoscente não temos normais jurídicas, e sim, meros enunciados linguísticos esparramados pelo papel. Enunciados postados em silêncio. Em estado de dicionário. Aguardando que alguém lhes dê sentido" (IVO, Gabriel. **Norma Jurídica**: produção e controle. São Paulo: Noeses, 2006, p. 48).

[261] Sofrem também em face de suas características naturais ou necessárias da linguagem humana: ambiguidade, vagueza e porosidade. Adeodato (ADEODATO, João Maurício**. Uma Teoria Retórica da Norma Jurídica e do Direito Subjetivo**.2.ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 289) afirma que porosidade diz respeito à evolução da vagueza e da ambiguidade em relação com o tempo, ou seja, de que maneiras as expressões linguísticas modificam seus próprios alcance e sentido ao longo da história.

[262] MELLO, Celso Antonio Bandeira de.. **Discricionariedade e controle jurisdicional.** 2.ed. 11 tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 29.

[263] CARRIÓ, Genaro. **Notas sobre derecho y lenguaje.** 4ª Ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990, p. 210 – 212.

[264] GRAU, Eros. Conceitos Jurídicos e a doutrina real do direito. **Revista da Faculdade de Direito,** USP ISSN 0303-9838. v. 77. 1982, Disponibilizado em: <www.revistas.usp.br/rfdusp/article/viewFile/66953/69563>. Acesso em: 25 de ago. 2024.

interpretar pressupõe a existência de várias soluções possíveis, cabendo ao intérprete construir a significação mais aceitável/adequada.

Se tomarmos o exemplo do signo "casa", na linguagem ordinária se sabe seu conceito, apesar de algumas situações excepcionais suscitar alguma dúvida. Todavia, quando aplicada ao Direito, o vocábulo "casa" não terá o mesmo conceito da linguagem comum, pois, no âmbito jurídico ainda não se sabe previamente a sua significação, a qual será construída pelo intérprete com base no Direito Positivo, moldando-se com o entrechoque de discursos (construções de significações), até se firmar um conceito "aceito" naquela comunidade. Ressalta-se que, mesmo que a comunidade de discurso adote um conceito jurídico, esse nunca será inteiramente determinado, postos as características da própria linguagem e seus fenômenos inevitáveis: vagueza, ambiguidade e porosidade, como também ocorre com o termo capacidade contributiva.

Como já mencionado, analisar os conceitos jurídicos a partir dos graus de determinação mostra-se um raciocínio coerente, pois nunca haveria um conceito totalmente vago, nem totalmente vinculado. Tal concepção, e a adotada neste trabalho, apesar de terem perspectivas distintas, convergem para uma mesma conclusão: os conceitos jurídicos são determináveis.

Na verdade, para o Construtivismo Lógico-Semântico, essa classificação de grau dos conceitos jurídicos passa-se despercebida, posto que antes do processo interpretativo não se tem conceito jurídico, o qual apenas tem seu conteúdo estabelecido após um processo interpretativo lógico e semanticamente estruturado. As significações dos termos e seus respectivos conceitos são produzidos no mesmo momento em que se constrói a norma jurídica *stricto sensu*, pois, assim, encontrar-se-á uma solução lógica e adequada em vista ao Direito Positivo (espaço/tempo), podendo delimitar tanto a sua extensão de aplicação e quanto a norma ao caso concreto.

De certo modo, o enunciado normativo concede ao intérprete uma liberdade de interpretação. Se não fosse assim, estaríamos retornando aos séculos passados em que o juiz/intérprete apenas reproduzia o que estava descrito na lei, resumindo-se sua atividade a uma mera aplicação de Direito preexistente[265].

---

[265] Andreas Krell (KRELL, Andreas J. **Discricionariedade administrativa e conceitos legais indeterminados**: limites do controle judicial no âmbito dos interesses difusos. 2.ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 13) aduz que no antigo Estado de Polícia, entre os séculos XVI e XVIII, tinha-se ainda a noção do poder estatal concentrado nas mãos dos Reis e que por isso a discricionariedade remetia-se a soberania monarca absoluta. Isto nos faz lembrar o brocardo "juiz a boca da lei", posto que o juiz era submisso à lei e a atividade judicial de aplicação do direito se resumiria a uma operação de silogismo.

Em regra, a construção das significações permanece livre. Por tais razões que a retórica e a argumentação tornam essenciais na interpretação jurídico-dogmática. Inicia-se combatendo a ambiguidade, o que implica escolher um sentido para os significantes empregados. Só compreendendo e fixando os sentidos que controlam a ambiguidade é que se pode passar para o combate à vagueza e para a fixação dos alcances das expressões simbólicas utilizadas.

O sentido é designado a partir da relação entre significante e significado, no âmbito sintático-semântico. Posteriormente, caberá ainda ao intérprete determinar o alcance dos termos, entre o sentido e o caso concreto no âmbito pragmático[266].

Por óbvio que as construções de sentidos devem representar caminhos metódicos lógicos e semanticamente estruturados, principalmente, tendo por objeto base o Direito Positivo e as expressões linguísticas utilizadas. Não se pode descartar que as palavras carregam suas significações previamente convencionadas no mesmo meio comunicacional.

Também é claro que pragmaticamente certas significações são recebidas na mesma comunidade de discurso como a mais aceitável, o que, todavia, não significa que haverá interrupção da interpretação, pois permanece constante[267].

Acredita-se que não há limite para a interpretação. De todo modo, a própria comunidade (retórica) seguirá lapidando os conteúdos jurídicos construídos, os quais, apesar de pertenceram a planos distintos, interagem com os termos utilizados na própria linguagem comum, uma vez que, como já anunciado, fato incontestável é o de que o Direito é, fundamentalmente, comunicação, e inevitavelmente para se construir os conceitos jurídicos passaremos pelas expressões linguísticas postas no enunciado normativo.

Retomamos o caráter culturalista do Direito, posto que as normas jurídicas sofrem incidência permanente dos valores, pois estão imersas em universo cultural – valorativo. Parece-nos até que somente a cultura e o método dialético (hermenêutico-analítico) podem servir-se como instrumento de polimento das significações do texto normativo, uma vez que os valores direcionam o comportamento do intérprete e da comunidade de discurso no qual está inserido, apesar deste processo ser inesgotável.

Pois então, como se deu a evolução histórica do conceito de capacidade contributiva?

---

[266] ADEODATO, João Maurício. ADEODATO, João Maurício. **Uma Teoria Retórica da Norma Jurídica e do Direito Subjetivo**. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2014.p. 292 – 293.

[267] Paulo de Barros Carvalho aduz a sustenta a inesgotabilidade da interpretação, tendo em vista a instabilidade da relação humana e a inevitáveis mutações semânticas, atingindo por conseguinte os signos do direito os quais surgem e se transformam ao sabor das circunstâncias (CARVALHO, Paulo de Barros de. **Direito Tributário**: linguagem e método. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 209). Neste mesmo sentido, Adeodato alega que conceitos jurídicos são praticamente infinitos, posto que mudam diariamente, não só quanto às fontes que o compõe, como também às novas interpretações e construções de significados..

A capacidade contributiva é um dos pilares fundamentais do sistema tributário moderno, norteando a maneira como os tributos são distribuídos entre os cidadãos. Ao longo da história, o desenvolvimento desse conceito acompanhou o próprio progresso da sociedade, refletindo as mudanças políticas, sociais e econômicas de cada época. A análise histórica demonstra como esse princípio, essencial para a justiça fiscal, moldou as estruturas tributárias de diversas nações e se consolidou como um dos principais mecanismos de justiça social no Estado Fiscal moderno.Segundo Zilveti[268]:

> Não se falou do princípio da capacidade contributiva e da legalidade formal senão um século e meio depois das declarações constitucionais de direitos. O princípio da capacidade contributiva, ao constar em diversas constituições, inaugurou formalmente a epistemologia no Sistema Tributário. Passa, então, a importar a justificação do tributo por meio de categorias lógicas. Essas categorias lógicas, porém, se desenvolvem na retórica de dominação, escorada por estatutos sociais da grandeza de cartas de declaração de direitos. O Sistema Tributário justo está fundado no princípio da capacidade contributiva. Nesse sentido, idelogicamente, o melhor sistema seria aquele capaz de onerar a totalidade da renda gerada.

Mesmo assim, há relatos de que na Atenas de Sólon já se aplicava um imposto que dividia os contribuintes em quatro categorias, com base no grau de riqueza de cada um. Viveiros de Castro também menciona a existência de uma contribuição destinada ao financiamento da marinha nacional, que era exigida apenas daqueles cuja riqueza pessoal atingia ou superava dez "talentos". Naquela época, a cobrança desse tributo era feita mediante o registro dos valores devidos, estimados com base na condição financeira de cada contribuinte[269].

Zilveti[270] destaca que, a partir dos relatos de Heródoto, os historiadores identificaram a aplicação de princípios semelhantes no Egito Antigo. Ana Neyle Olímpio Holanda[271] aponta que, em Roma, os impostos diretos eram comumente cobrados por meio de "captações" (capitatio plebeia, capitatio humana), que incidiam sobre os indivíduos, com a aplicação do tributo denominado "Soberbo", cuja incidência levava em consideração as posses do contribuinte[272].

---

[268] ZILVETI, Fenando Aurélio. **A Evolução Histórica da Teoria da Tributação**: análise das estruturas socioeconômicas na formação do Sistema Tributário. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 20.
[269] DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva**: análise dos direitos humanos fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 62.
[270] ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 142.
[271] HOLANDA, Ana Neyle Olímpio. **O Princípio da Capacidade Contributiva na Constituição Federal de 1988.** Tributação em Revista, ano 7, n. 25, p. 17-30, jul./ set. 1998.
[272] CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996. p. 37.

Apesar desses registros históricos, que sugerem uma tendência à progressividade na tributação com base na capacidade contributiva na Antiguidade Clássica, não se pode afirmar que esses relatos refletem estudos teóricos aprofundados sobre o tema, uma vez que à época não existia uma teoria formal sobre tributação.

Na Idade Média, a distinção entre classes sociais era um fator importante na seleção de quem deveria pagar tributos. A máxima medieval afirmava: "o povo contribui com seus bens, a nobreza com seu sangue e o clero com suas preces". Isso reflete um sistema profundamente desigual, no qual os mais ricos e influentes, como os nobres e o clero, eram amplamente isentos de tributação, enquanto o peso dos impostos recaía sobre as classes mais baixas [273].

Em 15 de junho de 1215, na Inglaterra, o rei João Sem-Terra assinou a Magna Carta, que, além de introduzir o princípio da legalidade por meio da célebre expressão *no taxation without representation*, também incluiu, em seu artigo 12, uma disposição determinando que as contribuições compulsórias fossem fixadas de forma moderada[274]. Nesse mesmo período, destacam-se as figuras de Frei Pantaleão Rodrigues Pacheco e Santo Tomás de Aquino[275]. O primeiro traz em sua obra os primeiros indícios do princípio da proporcionalidade; já o segundo introduz a ideia de que os tributos devem ser pagos "de acordo com a capacidade" (*secundum facultatem*) ou "de acordo com a proporção" (*secundum proportionis*), distinguindo, dessa forma, os tributos justos dos injustos.

No início da Idade Moderna, o termo "capacidade contributiva" já aparecia na Elizabethan Poor Law, bem como na legislação tributária das colônias inglesas na América. Além disso, é possível encontrar menções a esse princípio nas obras de Maquiavel, especialmente quando ele trata da divisão das despesas públicas entre os cidadãos e avalia os impactos do acúmulo de bens móveis e imóveis[276].

Durante esse período, o conceito de capacidade contributiva também se desenvolveu dentro do campo da ciência das finanças, sendo amplamente difundido por Adam Smith. Para ele, a capacidade contributiva se manifesta como uma retribuição aos benefícios que os cidadãos recebem das atividades do Estado. De acordo com o autor [277], é fundamental que todos os cidadãos contribuam para a manutenção do governo na medida de suas possibilidades, ou

---

[273] DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva**: análise dos direitos humanos fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 63

[274] DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva**: análise dos direitos humanos fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 64.

[275] TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 4, abr/jun, 1978 1978.

[276] DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva**: análise dos direitos humanos fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 65.

[277] SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**. São Paulo: Martins Fontes, 2003. v.2.

seja, de forma proporcional aos rendimentos que obtêm sob a proteção do Estado, isso é, de acordo com suas riquezas. Dessa forma, a justiça ou injustiça na tributação está diretamente relacionada ao cumprimento ou descaso com esse princípio.

Zilveti[278] aponta que Smith sistematizou a expressão *ability to pay*, sugerindo que essa capacidade poderia ser medida pela renda, expressa de três formas: renda da terra, renda do capital e renda do trabalho. Posteriormente, refinou suas ideias, argumentando que o dever do cidadão de contribuir para o sustento do governo deve ser proporcional aos seus recursos, mais precisamente à sua renda, de modo que ele possa usufruir da proteção oferecida pelo Estado. Ao que parece, o princípio da capacidade contributiva começou a se desenvolver de maneira mais concreta na Idade Moderna, ainda que de forma imprecisa, dentro da ciência das finanças.

Montesquieu e Bentham[279], por sua vez, defenderam que os impostos não deveriam recair sobre indivíduos com baixa capacidade econômica. Montesquieu, em especial, postulou que os governos poderiam exigir tributos mais elevados à medida que aumentasse, proporcionalmente, a liberdade concedida aos cidadãos. Nesse contexto, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, afirmou que os tributos deveriam ser distribuídos entre os cidadãos "em proporção às suas capacidades", estabelecendo, assim, o princípio da capacidade contributiva como um corolário da justiça tributária. Esse princípio foi consagrado na Constituição Francesa de 1791, que, no seu artigo 13, estabelecia a necessidade de que a carga tributária fosse distribuída de maneira equitativa, de acordo com a capacidade financeira dos contribuintes[280].

A incorporação do princípio da capacidade contributiva em muitas constituições ao redor do mundo foi significativamente influenciada pela Constituição Francesa. O pensamento iluminista, que percebia os tributos como uma retribuição pelos benefícios fornecidos pelo Estado, evoluiu para incluir a proteção da pessoa e de sua propriedade. A Constituição francesa de 1791 foi a primeira a adotar explicitamente esse princípio, influenciando outras constituições ao redor do mundo, como a da República Romana (1798), Espanha (1812), Piemonte (1820), Portugal (1822 e 1938) e, novamente, a da França, em 1848[281]. Embora a Constituição Francesa de 1791 seja frequentemente considerada uma das primeiras a codificar o princípio da

---

[278] ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 143.
[279] OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva:** conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 23. Mesmo sentido, CONTI, José Maurício. **PrincípiosTributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996. p. 37.
[280] ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 144.
[281] NOBRE JUNIOR, Edílson Pereira. **Princípio constitucional da capacidade contributiva.** Porto Alegre: Fabris, 2001, p. 23.

capacidade contributiva, sua primeira manifestação como norma constitucional pode ser rastreada até o século XVII, nas colônias americanas, como New Plymouth, onde os cidadãos eram tributados de acordo com seu estado e capacidades, ou seja, conforme seus bens, terras, habilidades específicas e competências pessoais[282].

Schoueri[283] destaca que a Revolução Francesa, a Independência dos Estados Unidos e a Inconfidência Mineira tinham em comum o desejo de romper com os excessos tributários e instaurar um sistema tributário mais justo, baseado na igualdade de tratamento e na proporcionalidade da contribuição. A última, inclusive, foi resultado da política fiscal aplicada pela Coroa Portuguesa ao Brasil, a qual cobrava um quinto das riquezas da colônia, que originou a expressão "Quinto dos Infernos". A Constituição de Weimar, de 1919[284], foi a primeira na Europa a seguir os passos da Constituição Francesa, ao incorporar o princípio da capacidade contributiva, refletindo a importância desse conceito na construção de um Estado Social de Direito.

Por certo, os tributos por muito tempo (até hoje) são derivados de um poder, o qual, ao logo da história, foi utilizado como mecanismo de dominação entre os povos, sendo o ponto de partida para revoltas que ocasionaram no aprimoramento do sistema fiscal moderno[285].

O século XIX foi marcado por uma ampla discussão sobre a justiça fiscal e a necessidade de uma tributação proporcional à capacidade econômica dos cidadãos. Adam Smith, em sua célebre obra "A Riqueza das Nações", foi um dos primeiros economistas a sistematizar o princípio da capacidade contributiva como uma regra essencial para a justiça tributária. Segundo Smith, "os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, proporcionalmente às suas respectivas capacidades". Smith identificou três formas de expressão da renda: a renda da terra, a renda do capital e a renda do trabalho, e argumentou que a capacidade de contribuir deveria ser verificada em função dessas três formas de riqueza.

Na Prússia, o princípio da capacidade contributiva também começou a ganhar relevância no século XIX. Inicialmente, havia uma separação rígida entre renda e capacidade contributiva, mas o conceito de justiça fiscal começou a influenciar as reformas tributárias, resultando em

---

[282] ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 144.
[283] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva jur, 2019, p. 17.
[284] RIBEIRO, Ricardo Lodi.. **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 467
[285] VIEIRA, José Roberto; VALLE, Maurício Dalri Timm do. Incentivos Tributários ao Turismo no Brasil: excelências e excres-cências da extrafiscalidade. In: DOMINGOS, Francisco Nicolau; PISCITELLI, Tathiane (Orgs.). **Direito Tributário do Turismo**: um desafio do século XXI. [s.l.]: Marcial Pons, 2021, p. 393.

isenções para pessoas com mais de 60 anos, que eram consideradas incapazes de contribuir. O conceito de mínimo existencial emergiu nesse contexto, estabelecendo que o Estado deveria garantir que os cidadãos tivessem uma renda mínima para sua subsistência antes de serem submetidos à tributação.

Segundo Zilveti, na Inglaterra, em 1803, desenvolveu-se a teoria de que a tributação deveria respeitar a capacidade contributiva, enquanto na Prússia, também no século XIX, esse conceito foi adotado. À época, políticos e economistas retomaram a discussão sobre a tributação pessoal. Houve debates sobre se o imposto de renda deveria ser graduado de acordo com a capacidade contributiva ou conforme a tributação pessoal. Também surgiu a teoria do sacrifício, defendida por Otto Mayer, que afirmava que o Estado poderia sacrificar parte da população em prol de um futuro maior para todos. No entanto, essa teoria não prosperou, devido à sua natureza desigual e inconsistência axiológica.

Ainda no século XIX, sobre o imposto de renda, a legislação alemã reconheceu que, antes de ser tributado, o contribuinte deveria ter garantido o sustento de sua família, incluindo a educação dos filhos, o cuidado com parentes sem recursos, a recuperação de doenças prolongadas e a quitação de dívidas. Esse reconhecimento deu origem ao conceito do "mínimo existencial", que seria desenvolvido posteriormente.

Em países como França, Bélgica, Suíça e Alemanha, o princípio da capacidade contributiva foi amplamente aceito ao longo do século XIX, prevalecendo a ideia de que cada indivíduo deveria arcar com uma parcela igual da carga tributária, proporcional às suas posses, de acordo com o princípio da proporcionalidade. Esse princípio passou a ser observado na aplicação das normas tributárias, sempre com o objetivo de garantir a justiça fiscal.

Acreditava-se que o respeito à capacidade contributiva seria alcançado com a tributação progressiva, de acordo com a riqueza de cada contribuinte, fundamentada no princípio da igualdade. Nesse sentido, defendeu-se a proporcionalidade como a forma mais justa de repartir os sacrifícios fiscais, não apenas por meio de uma simples correspondência entre sacrifício e benefício, mas com uma tributação que respeitasse o poder de contribuição de cada indivíduo.

No final do século XIX, a progressividade tributária era recomendada como um meio de garantir a igualdade na repartição da carga fiscal. A progressão foi utilizada como uma ferramenta matemática para ajustar a tributação a diferentes níveis de riqueza, dentro de um sistema tributário equilibrado. Durante esse período, a capacidade contributiva foi frequentemente utilizada como uma arma na luta de classes e no desenvolvimento do critério da progressividade, consolidando-se como um dogma essencial para a estruturação dos sistemas tributários modernos.

Nas primeiras décadas do século XX, a ciência das finanças buscou desenvolver um critério de tributação que fosse justo, mas que também evitasse discursos demagógicos. O "dever ser" econômico-financeiro procurava dar uma validade relativa à justiça fiscal em um contexto em que Constituições sociais e intervencionistas, como a de Weimar (1919), a da União Soviética (1924) e de Portugal (1976), criavam um modelo de Estado socialista que intervinha diretamente na economia e na sociedade para prover direitos sociais.

O século XX trouxe grandes transformações para o conceito de capacidade contributiva, à medida que os Estados começaram a assumir um papel mais ativo na promoção do bem-estar social. Com o surgimento do Estado Social de Direito, a tributação passou a ser vista não apenas como um meio de arrecadar recursos para o funcionamento do Estado, mas também como um instrumento de justiça social e redistribuição de riqueza.

Ricardo Lodi[286] destaca que a prevalência da visão econômica sobre o Direito influenciou fortemente os tributaristas alemães do século XX, como Enno Becker e Albert Hensel. Esses juristas, a partir de uma visão causalista da capacidade contributiva, criaram a teoria da interpretação econômica do fato gerador, que foi consagrada pelo Código Tributário Alemão de 1919. O autor também observa que, embora a doutrina da consideração econômica do fato gerador estivesse teoricamente fundamentada na justiça e na capacidade contributiva, ela acabou, em um ambiente político em que o Estado necessitava aumentar a arrecadação para cumprir suas novas obrigações sociais, por distorcer o propósito da norma. A doutrina confundiu o objetivo de alcançar justiça tributária com a simples necessidade de arrecadar mais recursos.

A transformação do Estado em um Estado Social ocorreu quando este passou a assumir obrigações sociais típicas, deixando de lado o Estado mínimo de viés liberal. Contudo, é importante destacar que essa teoria começou a perder força na Alemanha a partir de 1955, quando houve um retorno ao formalismo do método sistemático. Acredita-se que a noção de capacidade contributiva como uma teoria coesa tenha surgido no âmbito da Ciência das Finanças clássica do século XIX, sendo introduzida como objeto de estudo do direito principalmente graças ao trabalho do professor Benvenuto Griziotti, em 1929, e da Escola de Pavia. Essa escola desenvolveu uma "interpretação teleológica através de uma visão funcionalista"[287].

---

[286] RIBEIRO, Ricardo Lodi.. **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 467

[287] Ibidem, p. 467.

Durante o período entre as duas guerras mundiais, a distribuição de renda foi fortemente influenciada por circunstâncias que exigiram uma maior intervenção estatal em políticas sociais. Isso levou à exigência de maiores sacrifícios das camadas mais ricas, em prol dos menos favorecidos. Nesse contexto, os sistemas fiscais adaptaram-se para atender às necessidades sociais, crises econômicas e os desafios impostos pelas guerras. Entretanto, surgiram limites na aplicação desse princípio, especialmente no que diz respeito à isonomia, como no caso de impostos discriminatórios, como o imposto sobre filiais de empresa, que acabou sendo rejeitado por sua falta de razoabilidade e desproporcionalidade. Nas décadas de 1920 e 1940, as alíquotas de impostos sobre a renda atingiram seus níveis mais altos na Europa e nos Estados Unidos. Isso levou ao desenvolvimento de novos conceitos tributários, como renda, despesas, lucros e ganho de capital, que influenciaram a legislação fiscal da época. Quando as leis fiscais falhavam em respeitar o princípio da igualdade, os tribunais intervieram, restaurando esse princípio como um elemento essencial da tributação justa.

A teoria do benefício, desenvolvida pela Escola de Pavia na década de 1930, defendeu que a capacidade contributiva deveria ser vista como a causa jurídica da obrigação tributária. De acordo com Griziotti, o tributo seria justificado pela contraprestação que o Estado oferecia ao cidadão, com base no sucesso econômico que o contribuinte obtinha sob a proteção estatal. No entanto, essa linha de raciocínio foi criticada por parecer falaciosa, já que nem sempre o consumo de serviços públicos é proporcional à renda do cidadão, o que poderia resultar em uma tributação regressiva dos mais ricos. Ricardo Lodi sublinha que Griziotti foi o responsável por formular a tese da causa do imposto, baseando-se no conceito de causa jurídica utilizado por Ranelletti. Para Griziotti, a causa jurídica do tributo residiria no fornecimento de bens e serviços destinados a satisfazer as necessidades públicas. Contudo, seu discípulo, Dino Jarach, avançou a ideia de que a verdadeira causa jurídica do tributo seria a capacidade contributiva. Posteriormente, Griziotti revisou sua posição, alinhando-se à ideia de seu aluno de que a capacidade contributiva constituía a causa específica do imposto, ainda que coexistisse com uma causa geral, qual seja, as prestações estatais[288].

Mario Pugliese[289] também defendia que a capacidade contributiva era a causa específica do tributo, embora ele atribuísse ao imposto uma causa geral mais ampla, relacionada às prestações de benefícios estatais. Ricardo Lodi ressalta que as ideias propagadas pela Escola de

[288] RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 467
[288]Ibidem, p. 467.
[289] Ibidem, p. 467

Pavia, chegou a se afastar do princípio da legalidade, buscando a expressão da riqueza ou da capacidade contributiva de maneira radical, chegando ao ponto de Ezio Vanoni sugerir que, por meio da hermenêutica, seria possível justificar a cobrança de tributos[290].

No entanto, essa corrente de pensamento foi alvo de fortes críticas. Nesse sentido, Stuart Mill entende que a capacidade contributiva encontra respaldo na teoria do sacrifício igual e na utilidade marginal do capital. Segundo essa perspectiva, à medida que a riqueza aumenta, ela se torna progressivamente menos útil para seu detentor, o que fundamenta a ideia de progressividade na tributação[291] Destaca que a teoria do benefício poderia gerar efeitos regressivos, uma vez que as prestações estatais variam de acordo com a necessidade de cada cidadão, sendo certo que a parcela da sociedade mais vulnerável necessita maior atenção das políticas públicas, o que não seria sustentável para a ideia de que o Estado seria financiado de acordo com os benefícios necessários[292].

Giannini, também crítico da teoria do benefício, sustentava que a causa jurídica do tributo era a própria lei, e não a capacidade contributiva, a qual ele considerava uma causa pré-jurídica. Ricardo Lodi cita vários adeptos dessa visão legalista, como Blumenstein, na Suíça; Giuliani Fonrouge, na Argentina; e, no Brasil, Rubens Gomes de Sousa e Alfredo Augusto Becker. Apesar da crítica de Giannini, a tese que atribuía à capacidade contributiva o status de causa jurídica do tributo ganhou muitos adeptos, incluindo Ottmar Buhler, na Alemanha; Louis Trobatas, na França; e Aliomar Baleeiro, no Brasil. No entanto, Lodi destaca que, no Brasil, a aceitação dessas doutrinas causalistas, baseadas na jurisprudência dos interesses, nunca foi completa. Embora a teoria da consideração econômica do fato gerador tenha encontrado eco em figuras como Amílcar Falcão, e a tese causalista da capacidade contributiva tenha sido apoiada por Aliomar Baleeiro, essas ideias nunca penetraram no Brasil com a mesma intensidade que nos países de origem dessa doutrina[293].

---

[290] Ibidem, p. 468

[291] DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva**: análise dos direitos humanos fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 66. Parte-se da ideia de que a tributação fixa ocasiona uma desproporcionalidade na participação contributiva, pois não se enxergaria as peculiaridades de cada contribuinte, considerando que àqueles com maior disponibilidade econômica, não sentiriam o impacto da tributação nos mesmos moldes da parcela com menor potencial contributivo (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 29)

[292] MUSGRAVE, Richard A. **Teoria das Finanças Públicas**: um estudo de economia governamental. Trad. Auriphebo Ber-rance Simões. São Paulo: Atlas, 1976. p. 125. Mesmo sentido, LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (In)Justiça Social por Meio dos Tributos: a finalidade redistributiva da tri-butação e a regressividade da matriz tributária brasileira. In: GASSEN, Val-cir (Org.). **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira**: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília-DF: Consulex, 2012, p. 174.

[293] RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 468

O princípio da capacidade contributiva enfrentou uma fase de declínio durante o período de retomada do positivismo, quando os impostos passaram a ser justificados predominantemente pela legalidade ou pela vontade dos governantes. Assim, o princípio foi visto apenas como uma barreira contra a arbitrariedade. Após esse período, as Constituições da Itália (1947) e da Espanha (1978), além das reformas tributárias nos Estados Unidos, Inglaterra e Alemanha, consagraram a capacidade contributiva como um princípio essencial da justiça fiscal[294]. Emilio Giardina argumentou que a capacidade contributiva deveria servir como um critério para limitar a discricionariedade legislativa e afastar tributos confiscatórios ou que afetassem a renda mínima dos cidadãos. Ademais, também defendeu a progressividade tributária como um meio de garantir que a tributação fosse equitativa[295].

Logo após, Ricardo Lodi afirma que a reabilitação desse princípio nas décadas de 1980 e 1990 ocorreu tanto na doutrina quanto na jurisprudência constitucional. Juristas como Tipke, Vogel e Lang, na Alemanha; Moschetti, Tosi e Fantozzi, na Itália; e Calvo Ortega

e Ferreiro Lapatza, na Espanha deram ao princípio da capacidade contributiva uma nova dimensão, que vai além da simples proibição do arbítrio na escolha dos fatos geradores, incorporando-o como um balizador da justiça social[296].

Ricardo Lobo Torres aduz que a ideia de capacidade contributiva foi introduzida no Brasil com a Constituição do Estado Fiscal no início do século passado, graças à influência do Visconde de Cairu, que se baseou nos princípios construídos por Adam Smith. Após um longo período de adormecimento, devido à inclinação do Brasil para o positivismo, essa ideia ressurgiu na Constituição de 1946, recebendo atenção da doutrina liberal. No entanto, ela foi omitida nas constituições autoritárias de 1967 e 1969, reaparecendo apenas na Constituição de 1988, agora incorporada no artigo 145, § 1º.

Maurício Conti[297] destaca que a primeira menção ao princípio da capacidade contributiva no direito brasileiro pode ser encontrada no artigo 179, parágrafo 15, da Constituição de 1824. Após a Constituição Imperial, porém, as constituições subsequentes, como as de 1891, 1934 e 1937, foram tímidas ou omissas em relação a esse princípio. Somente com a Constituição democrática de 1946 é que o princípio foi positivamente consagrado, ganhando destaque em seu artigo 202. No entanto, com a Emenda Constitucional nº 18, de 1º

---

[294] DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva:** análise dos direitos humanos fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 70.
[295] RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op. Cit*. p.. 469.
[296] RIBEIRO, Ricardo Lodi.. **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 470.
[297] CONTI, José Maurício. **PrincípiosTributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996. p. 38

de dezembro de 1965, esse dispositivo foi removido, e as Constituições de 1967 e a Emenda Constitucional nº 1, de 1969 permaneceram silenciosas sobre o tema. Foi apenas com a Constituição de 1988, em alinhamento com as tendências do direito constitucional comparado, que o preceito contido no artigo 202 da Constituição de 1946 foi restabelecido, embora com uma redação modificada.

O retorno da capacidade contributiva ao status de princípio constitucional na Constituição do Brasil de 1988 teve um significado especialmente relevante, pois pode ser interpretado como uma resposta do constituinte à pressão dos contribuintes após um período de restrições de direitos, particularmente no campo do direito tributário. Esse princípio foi incorporado no art. 145, §1º, garantindo ao cidadão a proteção contra exações fiscais que excedam sua capacidade de contribuir.

Além disso, devido à sua importância para o estudo do princípio da capacidade contributiva, alguns parágrafos serão dedicados posteriormente à análise dos privilégios históricos que certos indivíduos gozaram ao não terem suas riquezas sujeitas à ação do Estado para a satisfação das despesas públicas.

O conceito de capacidade contributiva evoluiu ao longo dos séculos, acompanhando o desenvolvimento dos Estados e das suas estruturas fiscais. Desde suas origens na Antiguidade, passando pelo Iluminismo, até a consolidação no século XX, o princípio tem sido fundamental para garantir que a tributação seja justa e equitativa.

No contexto do Estado Fiscal moderno, a capacidade contributiva é um princípio central que assegura que a tributação seja proporcional à riqueza e aos recursos de cada cidadão, respeitando o direito fundamental à igualdade. A progressividade, a isenção de um mínimo existencial e a distribuição equitativa da carga tributária são desdobramentos essenciais desse princípio, que continua a ser debatido e refinado nas doutrinas e jurisprudências contemporâneas.

A capacidade contributiva, como fora demonstrado ao longo da história, não é apenas uma ferramenta técnica de arrecadação, mas sim um instrumento de justiça social e igualdade, que busca equilibrar as responsabilidades fiscais e garantir que todos contribuam na medida de suas possibilidades, sem que isso comprometa sua dignidade ou subsistência.

2.3 DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE RELACIONADOS À CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A estrutura fundamental do Estado Democrático de Direito brasileiro assenta-se, de forma predominante, nas normas constitucionais, que detêm primazia hierárquica no ordenamento jurídico e desempenham função ordenadora tanto da organização política quanto da estrutura econômica do país, em que delineiam os elementos constitutivos do Estado e conferem legitimidade às demais instâncias normativas, sendo, portanto, essenciais à compreensão da arquitetura institucional e dos fundamentos do poder. A Constituição Federal do Brasil de 1988, marcada por sua extensão e detalhamento, contempla não apenas disposições estruturantes, mas também normas de natureza materialmente infraconstitucional, ou seja, dispositivos que, embora formalmente inseridos no texto constitucional, não guardam conteúdo tipicamente constitucional, sendo, por isso, considerados constitucionais apenas do ponto de vista forma[298].

No que se refere ao Direito Tributário, a Magna Carta brasileira dedicou tratamento sistemático e específico ao tema no Título VI – "Da Tributação e do Orçamento", onde se encontra consolidado um conjunto articulado de enunciados normativos de natureza constitucional-tributária, assentando-se em quatro eixos fundamentais: (i) os princípios constitucionais tributários, que orientam e limitam a atuação fiscal do Estado; (ii) as imunidades tributárias, que configuram vedações absolutas ao exercício da competência tributária; (iii) o regime de repartição de competências tributárias entre os entes federativos; e (iv) as regras de repartição de receitas, voltadas à distribuição equitativa dos recursos arrecadados. Esse complexo normativo constitui a base dogmática sobre a qual se edifica o sistema tributário nacional."[299]

Observa-se que se conferiu tratamento normativo detalhado e estruturado, quando se trata do expectro tributário, pois, ao delimitar de forma minuciosa a atuação do Estado no exercício da tributação, o texto constitucional consagra garantias fundamentais ao contribuinte, assegurando um conjunto de salvaguardas normativas que regulam a relação jurídico-tributária e conferem previsibilidade, segurança e proteção contra arbitrariedades.

Sacha Calmon[300] reforça que 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 tributário". Enfatiza, ainda, que a Constituição da República contempla um amplo conjunto de princípios constitucionais

[298] SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 37.ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 38 – 45.
[299] AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 2008, p. 11.
[300] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 47 e 199.

tributários, os quais se vinculam diretamente à proteção dos direitos fundamentais do contribuinte, consolidados com rigidez normativa, na medida em que tais garantias se inserem no núcleo intangível, expressando o elevado grau de estabilidade.

Nesta oportunidade, Ministro do Supremo Tribunal Federal, Celso de Mello[301], no julgamento da ADIn 939-7/DF, aduz em seu voto que:

> As denominadas cláusulas pétreas representam, na realidade, categorias normativas subordinantes que, achando-se pré-excluídas, por decisão da Assembléia Nacional Constituinte, do poder de reforma do Congresso Nacional, evidenciam-se como temas insuscetíveis de modificação pela via do poder constituinte derivado.
> É bom salientar que tais balizamentos, no plano dos princípios tributários, não se resumem aos princípios encontrados na seção constitucional, intitulada "Das Limitações do Poder de Tributar". A Carta Magna, em toda a sua extensão, alberga normas que são tendentes a inibir o poder do Estado no campo da tributação.

James Marins[302] observa que a sujeição à tributação representa, paradoxalmente, tanto uma das mais elevadas manifestações do exercício da cidadania quanto uma das mais significativas restrições impostas à liberdade individual e ao direito de propriedade. Segundo o autor, é inerente ao Estado de Direito, cuja proteção mais robusta aos direitos fundamentais ocorre justamente por meio das limitações normativas que tais direitos sofrem. Assim, o poder de tributar, embora bastante limitado, constitui simultaneamente instrumento de preservação da ordem jurídica, da igualdade material e do próprio exercício das liberdades públicas, ao financiar os bens e serviços essenciais à coletividade.

Percebe-se que a construção do conceito de Capacidade Contributiva faz referência aos três pilares axiológicos de um Estado Fiscal moderno, quais sejam: igualdade, solidariedade e justiça fiscal. Na verdade, há quem ainda sustente a ausência da autonomia científica do princípio, justamente por ser consequência prática dos valores mencionados.

Faz-se necessário, consequentemente, identificar os enunciados constitucionais envolventes à Capacidade Contributiva, com a finalidade de se identificar seu conteúdo axiológico. Até porque esse princípio vem se tornando protagonista nas discussões tributárias, seja na concretização dos direitos fundamentais, seja na fixação de deveres fundamentais dos contribuintes.

---

[301] BRASIL. **ADIn. 939-7**, rel. Min. Sydney Sanches, j. 15-12-1993, Plenário, DJU, 18 mar.1994. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=939&processo=939> Acesso em: 16 de nov. de 2017.
[302] MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 13.

De fato, os ordenamentos jurídicos modernos preveem uma justiça fiscal, tendo como referência investigativa, neste trabalho, o sistema brasileiro e o português. Considerando que o tributo constitui uma das principais fontes de arrecadação estatal, é precisamente nesse contexto que se inicia a construção do valor da justiça fiscal. A tributação, enquanto instrumento de realização das finalidades públicas, transcende sua função arrecadatória, assumindo papel normativo-valorativo essencial na promoção da equidade, da solidariedade e da redistribuição de recursos, fundamentos indispensáveis para a efetivação do Estado Social de Direito[303].

Oportunamente, destaca-se a relevante contribuição de José Casalta Nabais no que se refere ao dever fundamental de pagar impostos, o qual não pode ser reduzido a uma relação unidirecional de poder, em que o Estado impõe exigências e os cidadãos se limitam a cumpri-las. Ao contrário, a relação jurídico-tributária deve ser compreendida como expressão de um compromisso recíproco entre o Estado e os indivíduos, em que o cumprimento das obrigações fiscais se configura como contributo essencial para a construção e manutenção de uma vida coletiva justa, solidária e próspera. Este dever que transcende a dimensão do sacrifício individual, assumindo sentido ético e político no interior de uma comunidade organizada[304].

A expressão "justiça fiscal" está expressa no texto constitucional brasileiro e português, e, curiosamente, ambas trazem o senso da capacidade contributiva próxima a este sobreprincípio. Por mais que pareça inalcançável, a justiça fiscal é o vetor orientador da existência e permanência do Estado Fiscal, seja na sua arrecadação, seja na atuação distributiva.

Capacidade contributiva é "um elemento imediato dedutível da ideia de justiça"[305]. Por isso, Moschetti[306] entende que a riqueza existe por si só e sua posse se justifica no dever de concorrer para o bem coletivo. Tipke[307] complementa que à capacidade contributiva não se pretende perguntar o quanto de benefícios o contribuinte terá e quanto isso custará aos cofres públicos, mas qual a renda disponível para contribuir com a sociedade, pois sustenta que a justiça fiscal perpassa pela igualdade na distribuição da carga fiscal, sendo o imperativo ético do Estado Fiscal moderno.

---

[303] Para Paulo de Barros Carvalho a *justiça* é a diretriz suprema do sistema jurídico, sendo também um *sobreprincípio*, por se manifestar por meio de diversos outros valores também previstos em patamar constitucional (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: linguagem e método. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 299).
[304] NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 3.ed. Coimbra: Almedia, 2015, p. 185.
[305] TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 4, abr/jun, 1978. p. 134.
[306] MOSCHETTI, Francesco. **El principio de capacidad contributiva**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. p. 10.
[307] TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 21-32.

Aline Vitalis[308] inicia sua abordagem sobre justiça fiscal indagando sobre o "eterno dilema entre eficiência e justiça fiscal?", Assim, a autora parte do princípio da neutralidade como articulador dos princípios da capacidade contributiva e praticabilidade, para se alcançar a coerência justa e igualitária do sistema fiscal, de forma que defende que:

> (...)em se tratando de política econômica e fiscal, busca-se um ordenamento tributário que corrija as conqueências negativas do mercado, respeitando-se a livre concorrência e as liberdades econômicas, e que ainda associe ao tributo uma função de justiça fiscal, alem de disciplinar o deve de contribuir para os gatos públicos como dever de solidade[309].

Outra passagem relevante da obra é o destaque da teoria das capacidades defendidas por Amartya Sen e Martha Nussbaum, na qual a riqueza maior de uma nação são as pessoas, "daí porque o incremento da qualidade de vida mediante o estímulo de cestas capacidades passa a ser relevante economicamente"[310]. Ao seguir entendimento similar, acredita-se que todos esses valores serão ainda mais adequados quando se observar a eficácia horizontal da capacidade contributiva, tendo por fundamento o princípio da transparência fiscal e maior protagonismo do contribuinte na gestão fiscal, como será visto no próximo capítulo.

Saldanha Sanches[311] remonta a justiça fiscal como sendo a distribuição dos encargos tributários entre os cidadãos e as empresas, de acordo com maiores e menores rendimentos. Parte da ideia, inclusive na distribuição dos recursos, de que quando o Estado ele realiza gratuitamente serviços públicos à parcela da população, esse montante será suportado por alguém (ou por todos), havendo transferência de riqueza. Reforça, ainda, que a complexidade do sistema fiscal exige que os tributos venham a atender a despesa pública, bem como a justa distribuição de renda.

Grassano e Campos[312] aduzem que o Estado tem uma tarefa complexa de financiamento das despesas públicas, mas também de conciliação do equilíbrio de interesses e direitos de diversos grupos sociais. Nesse caso, o sistema fiscal justo parte do balanceamento da

---

[308] VITALIS, Aline**. Justiça Fiscal, neutralidade e compliance**: desafios atuais de regulação e política tributária. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 37. A autora, logo de início, aponta que a eficiência econômica e a equidade no custeio e distribuição de recursos, estão sempre presentes nas análises dos sistemas fiscais.
[309] Ibidem, p. 48.
[310] Ibidem, p. 80.
[311] SANCHES, José Luis Saldanha. **Justiça fiscal.** Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, p. 13-14.
[312] MELO, Luciana Frassano de Gouvêa; CAMPOS, Giovanni Christian Nunes. A tributação sobre o patrimônio e sobre a renda: mais um caso de injustiça fiscal. in: **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFBA**. V. 26, n. 28, 2016, p. 333.

capacidade contributiva, pois a tributação irá induzir o aumento da própria desigualdade social, imponto um ônus fiscal desproporcional aos cidadãos.

Logo em seguida, o princípio da igualdade vem também a atribuir contornos relevantes à capacidade contributiva, até porque tem como premissa o critério de igualdade ou desigualdade aplicado aos contribuintes, para que, em seu aspecto material, seja possível a atribuição de carga tributária mais branda ou mais onerosa aos que estão em patamares econômicos também divergentes, como também para seja atribuída tributação correspondente aos que estão na mesma situação jurídica, pois todos estão sujeitos à exação fiscal[313]. José Maurício Conti[314] relaciona a capacidade contributiva e a igualdade fiscal, numa combinação mútua, pois para alcançar a igualdade haverá de ser observar prioritariamente a capacidade de contribuir, para que, nesse caso, sejam efetivamente tributados.

O conteúdo material é detentor de maior aproximação ao espírito da capacidade contributiva, visto que é através de critérios econômicos que se preestabelece critérios de regimes tributários distintos. Aliás, esses regimes fundados na extrafiscalidade são comumente questionados não pela sua admissibilidade no sistema afiscal, mas por quais seriam os seus limites de aplicação[315]. Retoma-se a função defensiva dos valores fiscais, pois, além de garantir a abstenção estatal, direcionam para uma atuação positiva no que se refere à "função de não-discriminação"[319] dos direitos fundamentais, pertinente ao princípio da igualdade. Deve a isonomia tributária tanto servir para evitar o tratamento discriminatório no sentido negativo, quanto para propor um tratamento compensatório diante de desigualdades e, assim, permitir o exercício de função positiva.

Ernani Contipelli[316] observa que a solidariedade e o dever fundamental de pagar tributos devem ser compreendidos sob uma dupla perspectiva. De um lado, reconhece-se o Poder Público como titular da prerrogativa de exigir o cumprimento da obrigação tributária, legitimado constitucionalmente para arrecadar os recursos necessários à manutenção das

---

[313] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999. p. 352/353.

[314] CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997. p. 87.

[315] NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 3.ed. Coimbra: Almedia, 2015, p. 640. Mesmo sentido, Manuel Cavalcante (LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos contribuintes**: limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 149): "Em verdade, inconstitucional por ofensa à isonomia não é a concessão do benefício em si, mas a não-extensão aos demais que deveriam ser contemplados. [486] Nas discriminações positivas, portanto, não há ausência de lei para que se invoque uma atuação de legislador positivo pelo judiciário e sim uma ampliação do alcance da lei para atingir outros contribuintes, caracterizando uma modalidade de interpretação extensiva ou, ainda, dentro das opções do aplicador, o reconhecimento de lacuna a ser integrada por analogia com a situação expressamente regulada".

[316] CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária**. Coimbra: Almedina, 2010, p. 199.

funções estatais. De outro, impõe-se ao próprio Estado o dever correlato de proceder à adequada redistribuição das riquezas arrecadadas, em conformidade com os objetivos constitucionais orientados pelo princípio da solidariedade. Assim, a função fiscal do tributo não se esgota na arrecadação, mas projeta-se também na sua dimensão distributiva, reforçando o compromisso do Estado com a justiça social e a equidade material.

É inquestionável a existência e a centralidade dos valores constitucionais no plano fiscal, especialmente no que se refere à construção de um Estado comprometido com a justiça social, a solidariedade e a liberdade. Nos termos do artigo 3º, inciso I, da Constituição da República, figura como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a constituição de uma sociedade livre, justa e solidária[317], comando normativo que encontra correspondência, em âmbito supranacional, na parte final do artigo 3º, n.º 3, do Tratado da União Europeia. Não por acaso, utiliza-se a expressão "contribuinte" para designar o sujeito passivo da obrigação tributária, evidenciando, em seu conteúdo semântico, a ideia de participação e cooperação individual para a realização do bem-estar coletivo.

Nesse sentido, o ato de tributar ultrapassa o mero dever legal, configurando uma renúncia voluntária e legítima de parcela do patrimônio individual em prol da consecução dos interesses públicos. É precisamente por meio da arrecadação de receitas que o Estado se torna apto a garantir os direitos fundamentais consagrados em sede constitucional e a cumprir os objetivos delineados no texto magno[318]. Como bem assinala Marcus Abraham[319], o dever

---

[317] Ernani Contipelli (CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária**. Coimbra: Almedina, 2010, p. 189) afirma que esse dispositivo constitucional, ao elencar os objetivos fundamentais da República, revela, claramente, no teor de seus incisos, a opção de orientação pela via da solidariedade social na fórmula de integração ideológica do modelo de Estado Democrático de Direito, condicionando a atividade de interpretação dos demais mandamentos constitucionais e subordinando toda dinâmica do processo monogenético de produção e validação de normas jurídicas, assim como de construção de significado deôntico de seus respectivos modelos à constante objetivação do complexo axiológico que permeia o valor solidariedade social.

[318] Daí a importância dos tributos, visto que compõem as denominadas *receitas derivadas* que garantem uma arrecadação expressiva na estruturação financeira dos entes políticos. Ernani (CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária**. Coimbra: Almedina, 2010, p. 204) menciona que levar parcela de riqueza particular aos cofres públicos advém de um dever de colaboração de pagar tributos fundados numa cooperação recíproca, da mesma forma que gera um direito de o Estado exigir seu cumprimento. Gabriel Ivo (IVO, Gabriel. O princípio da tipologia tributária e o dever fundamental de pagar tributos. *In*: **Direitos fundamentais na Constituição 1988**: estudos comemorativos aos seus vinte anos. Org. Rosmar Antonni Rodrigues Cavalcanti de Alencar. Porto Alegre: Núria Fabris, 2008, p. 51 – 52) ressalta que sem tributação o Estado perderá sua razão de existência, pois "se a finalidade dos tributos é a arrecadação, para que o estado possa atender às necessidades públicas, sem ela o Estado subexiste. Por esta razão, visto como um elemento instrumental da existência do Estado, o pagamento do tributo é um dever fundamental".

[319] ABRAHAM, Marcus. **Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo, Quartier Latin, 2007, p. 57 – 58. O autor ainda sustenta que "o direito fundamental à liberdade e dignidade da pessoa humana, existirá também um ônus. E tal preço seria baseado no dever jurídico fundamental de pagar tributos, que teria na capacidade contributiva o seu elemento jurídico capital".

fundamental de pagar tributos representa, em essência, o custo da fruição da liberdade e dos demais direitos fundamentais assegurados pela ordem constitucional vigente.

Ernani Contipelli[320] ressalta que o princípio da solidariedade, apesar de dotado de elevada relevância no sistema constitucional tributário, não se impõe de forma absoluta ou isolada, devendo ser interpretado em harmonia com o conjunto de valores consagrados pela Constituição da República. Tem-se que a solidariedade fiscal não pode se sobrepor a princípios igualmente estruturantes, como a liberdade individual, a legalidade e a segurança jurídica, os quais conformam os limites materiais ao exercício do poder de tributar. Indo além, susta que o dever fundamental de pagar tributos configura-se como um desdobramento axiológico do valor da solidariedade social, refletindo a exigência de uma postura colaborativa por parte de cada membro da coletividade no custeio das despesas públicas, em que, contudo, deve observar as possibilidades econômicas de cada sujeito, em consonância com o princípio da capacidade contributiva, a fim de evitar a imposição arbitrária e desproporcional dos encargos fiscais. A partir dessa lógica, a tributação deve respeitar não apenas os parâmetros da justiça distributiva, mas também os limites materiais que garantem a preservação do mínimo existencial, assegurando ao contribuinte os meios indispensáveis à satisfação de suas necessidades básicas e à dignidade da pessoa humana. [321]

Nessa linha, o autor evidencia duas dimensões complementares do dever fundamental de pagar tributos: de um lado, a obrigação de contribuir para o custeio das despesas públicas, fundada no princípio da solidariedade social; de outro, a garantia do contribuinte de não ser submetido a exigências fiscais de natureza confiscatória, em respeito aos limites materiais da tributação.

Paulo de Barros Carvalho[322], ao tratar da capacidade contributiva, distingue em sua formulação dois aspectos fundamentais: um objetivo, que se refere à escolha, por parte do legislador, de fatos que revelem sinais manifestos de riqueza, aptos a expressar aptidão econômica para suportar o ônus tributário; e outro subjetivo, consistente na adequação da carga fiscal à dimensão econômica do fato gerador, assegurando proporcionalidade entre a obrigação

---

[320] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 218.

[321] CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária**. Coimbra: Almedina, 2010, p. 222 – 225. Greco (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 209) também assim se posiciona: "Não é mero encargo de suportar o tributo em lei. Postura ligada à solidariedade e contribuir para a sociedade". Manoel Cavalcante também assim se manifesta ao defender que a capacidade atua como direito fundamental do contribuinte ao não confisco e à garantia do mínimo existencial (LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos contribuintes**: limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 253).

[322] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: linguagem e método. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 343.

tributária e a capacidade real do sujeito passivo. Essa dupla dimensão reforça o compromisso do Direito Tributário com a justiça fiscal e a limitação do poder de tributar.

Nesse mesmo horizonte teórico, Gabriel Ivo[323] observa que o dever fundamental de pagar tributos somente se legitima quando o tributo, ao ser instituído pelo legislador, obedece a uma estrutura normativa racional e coerente com a finalidade pública que o justifica. Não basta que o tributo seja um instrumento de arrecadação: é necessário que se conforme aos parâmetros constitucionais que regem a justiça fiscal e a promoção do bem comum. Assim, ao lado do dever de contribuir para o financiamento das atividades estatais, dever esse imprescindível à própria vida em sociedade, assiste ao contribuinte o direito fundamental de somente ser tributado conforme as garantias estabelecidas no texto constitucional.

Heleno Torres[324] enfatiza a centralidade do princípio da capacidade contributiva no sistema constitucional tributário, especialmente no que se refere à configuração do fato jurídico tributário, pois deve corresponder a uma representação legítima da aptidão econômica do sujeito passivo para suportar a obrigação tributária, superando o limite do mínimo existencial e respeitando a essencialidade dos bens ou rendimentos sobre os quais incide a tributação. Nessa perspectiva, o princípio da capacidade contributiva exerce dupla função: de um lado, orienta a escolha, pelo legislador, dos fatos econômicos que servirão de suporte à incidência tributária; de outro, fundamenta a fixação do quantum exacional, assegurando que a carga tributária seja graduada segundo a real possibilidade econômica do contribuinte.

Charles McNaughton[325] defende que o princípio da capacidade contributiva impõe ao legislador o dever de considerar, na instituição de tributos, as manifestações objetivas de riqueza dos contribuintes, revelada pela conjugação entre a hipótese de incidência e a base de cálculo do tributo, sendo complementada pela definição da alíquota, a qual pode ser estruturada segundo critérios de progressividade, em conformidade com o grau de capacidade econômica aferido. A concepção do autor reforça o vínculo entre a capacidade contributiva e o princípio da isonomia material, uma vez que a carga tributária deve ser proporcional às condições econômicas do contribuinte, variando de forma equitativa e racional de acordo com o seu potencial contributivo.

---

[323] IVO, Gabriel. **Norma Jurídica**: produção e controle. São Paulo: Noeses, 2006, p. 78.
[324] TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 262.
[325] MCNAUGHTIN, Charles William. **Elisão e norma antielisiva**: Completabilidade e sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 85 – 87. Mesmo sentido, CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 102.

Pode-se extrair da capacidade contributiva uma dimensão adicional de natureza relacional. Se, sob a ótica da solidariedade fiscal, cada cidadão está constitucionalmente vinculado ao dever de contribuir na medida de sua aptidão econômica, tal princípio também opera como um valor oponível entre os próprios membros da coletividade. Em outras palavras, a exigência de que todos contribuam de forma proporcional às suas capacidades econômicas configura, ao mesmo tempo, um dever individual e um direito coletivo: cada contribuinte possui o direito subjetivo de que os demais também cumpram sua função fiscal nos exatos termos de sua capacidade contributiva. A efetivação desse ideal passa, necessariamente, pelo fortalecimento dos mecanismos de fiscalização e controle por parte da Administração Tributária. Essa perspectiva ganha especial relevância no debate sobre isenções e benefícios fiscais, os quais, por implicarem tratamento diferenciado entre contribuintes, devem ser objeto de ampla publicidade e transparência. Afinal, todos os cidadãos têm o direito de conhecer os critérios que justificam a desoneração de certos sujeitos em situações jurídicas equivalentes, em respeito aos princípios da igualdade, da moralidade administrativa e da justiça fiscal. [326]

A justiça fiscal pode ser entendida como um princípio que o legislador deve observar ao estabelecer a tributação, visto que a maioria das normas tributárias possuem um caráter fiscal. Essa exação tributária precisa ser compatível com os demais princípios que regem o ordenamento jurídico, funcionando como um parâmetro para a efetivação da própria justiça fiscal. Como discutido anteriormente, as normas tributárias têm um impacto direto sobre a tributação, influenciando as decisões relacionadas às atividades econômicas dos contribuintes.

Klaus Tipke e Douglas Yamashita aduzem que a justiça fiscal é "[...] o valor supremo do Estado de Direito dependente de impostos e, ao mesmo tempo, o valor supremo da comunidade de contribuintes. Apenas à violação de um direito tributário justo podem ser impostas sanções justas"[327]. Compreende-se que Estado deve estabelecer uma tributação que seja proporcional à capacidade econômica dos contribuintes, de modo que a cobrança de tributos permita que eles efetuem o pagamento sem que isso comprometa sua liberdade e capacidade de conduzir suas atividades, promovendo, assim, a igualdade e a liberdade no exercício de suas ações econômicas.

Rafael Ortega, ao analisar a justiça fiscal, defende que a igualdade é um elemento fundamental para que a tributação em um Estado seja considerada justa. Para o autor, "s*e parte de la base de que el impuesto es la herramienta más eficaz para reducir las desigualdades*

[326] ABRAHAM, Marcus. **Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo; Quartier Latin, 2007, p. 85.
[327] TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 17.

sociales y para la puesta en marcha de políticas orientadas a la igualdad"[328]. Ainda sobre o tema, observa que casos de discriminação, como os benefícios fiscais, podem ser justificados constitucionalmente e, portanto, estarem em conformidade com a justiça fiscal, desde que não haja discriminação excessiva que prejudique a busca pela igualdade na arrecadação tributária.[329]

Tércio Sampaio Ferraz[330] afirma que "o Estado é obrigado a não privilegiar concorrentes, desequilibrando a igualdade concorrencial, princípio da justiça aplicado a concorrência". Portanto, qualquer intervenção no campo econômico realizada por um ente estatal deve garantir justiça, assegurando que a medida tomada não cause efeitos prejudiciais para os agentes econômicos envolvidos.

Tem-se, inevitavelmente, um dever de solidariedade.[331] O conteúdo solidário atua como um instrumento a serviço da política social e econômica do Estado redistribuidor, atrelando-se a uma finalidade de justiça social[332], sem, no entanto, perder as características também de proteção à liberdade. Para tanto, partiremos do estudo da capacidade contributiva, a fim de delimitar seu conceito para, posteriormente, relacionarmos com os princípios da justiça e da equidade fiscal na composição do Estado Fiscal moderno.

2.4 A NORMATIVIDADE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO SISTEMA JURÍDICO DO BRASIL: ANÁLISE DO ART. 145, PARÁGRAFO ÚNICO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Ao que bem parece, a Capacidade Contribuitiva conquistou sua autonomia científica e normativa. Aliás, a relação com o tripé axiológico não é de aglutinação, mas de meios práticos para alcançá-lo. Dessa forma, é através da concretização da capacidade contributiva que se dará o primeiro passo para uma sociedade justa, solidária e igualitária.

No ordenamento jurídico brasileiro, a Capacidade Contributiva teve sua primeira aparição no texto constitucional da Carta de 1824 (imperial), em que seu art. 179, parágrafo 15, previa que "ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus

---

[328] ORTEGA, Rafael Calvo. **Hay un principio de justicia tributaria?.**Navarra: Civitas, 2012, p. 16.
[329] Ibidem, p. 37-38.
[330] FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. *In:* FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**2: Os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: QuartierLatin, 2009, p. 732.
[331] ESCRIBANO, Francisco. **La configuración juridica del deber de contribuir**. Perfiles constitucionales. Madrid: Editorial Civitas, 1988, p. 210.
[332] CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 69/70.

haveres"[333]. Zilveti[334] aponta que as Constituições brasileiras seguintes (1891, 1934 e 1937) não tiveram a preocupação em expressar o princípio da capacidade contributiva, sendo tratado com maior relevância na Constituição de 1946, especificamente no art. 202, *in verbis*: "os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte".

Durante o regime autoritário brasileiro das Constituições de 1967 e 1969, houve um esquecimento desae valor no âmbito constitucional brasileiro, retornando como vetor fundamental do sistema na Constituição vigente (1988),[335] sendo mencionado logo no primeiro dispositivo do Título – Da Tributação e do Orçamento:

> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
> **§ 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.**
> **(grifo nosso).**

Indispensável neste ponto é a lição de José Roberto Vieira e Maurício Dalri Timm do Valle[336], pois, partindo do pressuposto de que o fundamento da capacidade contributiva se encontra no Princípio da Igualdade, passam a identificar na Constituição de 1988 evidências para assegurar que a igualdade, enquanto princípio constitucional, vale mais que os outros princípios; que a Constituição, ao colocá-lo em primeiro lugar nas garantias fundamentais, atribuiu-lhe uma superioridade abstrata.

Na expressão "sempre que possível", Ricardo Lobo Torres[337] argumenta que essa ressalva busca compatibilizar o princípio da capacidade contributiva com as características específicas de cada imposto e com a função extrafiscal de determinados tributos. Assim, reconhece-se que nem todos os impostos podem atender igualmente à personalização exigida

---

[333] CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 38.
[334] ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 159.
[335] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999, p. 93. De maneira similar CHIESA, Clélio. **A Competência Tributária do Estado Brasileiro**: desonerações nacionais e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 89; COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 18-19
[336] VIEIRA, José Roberto; VALLE, Maurício Dalri Timm do. Incentivos Tributários ao Turismo no Brasil: excelências e excres-cências da extrafiscalidade. In: DOMINGOS, Francisco Nicolau; PISCITELLI, Tathiane (Orgs.). **Direito Tributário do Turismo**: um desafio do século XXI. [s.l.]: Marcial Pons, 202, p. 395.
[337] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999, p. 96.

pelo princípio, dadas as suas diferentes naturezas e objetivos, apesar de reconhecer que o princípio irá compatibilizar a justiça fiscal e as funções dos tributos.

Por outro lado, autores como Humberto Ávila[338] e Hugo de Brito Machado[339] enfatizam que a expressão "sempre que possível" não pode ser vista como uma permissão ou faculdade, mas como um dever jurídico vinculado às condições jurídicas e ontológicas que permitam a graduação dos impostos de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes. Por certo, alguns impostos poderiam justificar a utilização dessa ressalva, dispensando o legislador da aplicação em todas as espécies, mas sem eliminar o dever de buscar ao máximo a concretização do princípio. Aliás, sobre a eficácia entre as espécies tributárias trataremos no capítulo seguinte, tendo em vista a relevância dessa discussão, atendo-se, nesse momento, à normatividade deste princípio fiscal.

Ressalta Moschetti[340] que, uma vez admitido que o princípio da capacidade contributiva exige uma multiplicidade de impostos distintos (e complementares entre si), não se pode esperar que cada um deles cumpra igualmente o requisito da personalização. Como observa o autor, cada imposto deve atender a esse requisito na medida do possível, considerando suas características específicas e inerentes. Essa perspectiva destaca as limitações práticas em alcançar uma personalização absoluta em todos os impostos, reconhecendo a diversidade estrutural inerente às diferentes formas de tributação. Mesmo assim, entendemos que o princípio nunca será desconsiderado na estruturação ou aplicação da norma tributária, pois sempre a capacidade contributiva será considerada. Por questões práticas, certamente a progressividade ou alguma outra técnica não será possível, mas isso não significa que houve um abandono do valor constitucional da capacidade.

Por fim, a capacidade contributiva, ao ser concretizada de forma efetiva, não apenas promove a justiça fiscal, mas também contribui para a construção de uma sociedade mais igualitária e solidária, ao vincular a tributação à capacidade econômica individual, preservando os valores fundamentais do ordenamento jurídico. Assim, o princípio transcende sua função técnica e assume um papel essencial na construção de um sistema tributário mais justo e compatível com os ideais constitucionais de igualdade e solidariedade.

---

[338] Ávila, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 435-436

[339] Machado Segundo, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**. 7. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2018, p. 4.

[340] MOSCHETTI, Francesco, **El Principio de Capacidad Contributiva**, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 267

2.5 SOBRE A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO DIREITO POSITIVO PORTUGUÊS: SEMELHANÇAS E DISTINÇÕES ENTRE OS SISTEMAS JURÍDICOS

Ao contrário das Constituições liberais portuguesas e mesmo da Constituição de 1933, a Constituição Portuguesa de 1976 incorpora o princípio da igualdade tributária de forma implícita, como uma especificação do princípio geral de igualdade consagrado em seu artigo 13.º. Embora a igualdade seja um princípio que vincula toda a atuação legislativa, incluindo a criação de taxas, contribuições e impostos, o princípio da igualdade tributária encontra reforço nos artigos 103.º e 104.º, que orientam a organização do sistema fiscal com base em critérios de justiça material[341] .

O princípio da igualdade tributária pode ser sintetizado pela fórmula de tratar de maneira igual os iguais e de modo diferente os desiguais. Essa fórmula é composta por dois elementos fundamentais: a igualdade ou diferença das situações a serem tratadas e a igualdade ou diferença no tratamento dado. Enquanto o segundo elemento é descritivo e de fácil aplicação, relacionado à sujeição de situações idênticas às mesmas regras legais, o primeiro elemento exige um juízo normativo e comparativo. Esse último demanda a definição de critérios distintivos adequados para identificar semelhanças ou diferenças entre os contribuintes, o que pode ser uma tarefa complexa, considerando as múltiplas variáveis que influenciam a situação de cada indivíduo.

A escolha dos critérios distintivos adequados é central para a aplicação do princípio da igualdade tributária. A doutrina identifica duas posições extremas nesse campo: a liberdade irrestrita do legislador na definição de critérios e a obrigação de escolher sempre o critério mais justo ou adequado. Vasques[342] destaca que a posição intermediária amplamente aceita é a da proibição do arbítrio, segundo a qual o legislador pode optar por critérios desde que sejam objetivamente fundamentados e não manifestamente irracionais. Essa abordagem, no entanto, oferece apenas um controle mínimo, suficiente para evitar discriminações arbitrárias, mas insuficiente para assegurar uma justiça material mais ampla no sistema tributário. A concepção do princípio da igualdade tributária como uma simples proibição do arbítrio levou, por muito tempo, a uma ampla liberdade legislativa, muitas vezes com resultados problemáticos, especialmente no uso de diferenciações fiscais com justificativas extrafiscais frágeis. Essa perspectiva negativa foi progressivamente substituída por uma visão positiva, que enxerga a igualdade tributária como uma expressão de justiça material, exigindo maior coerência interna

[341] VASQUES, Sérgio. **Manual de Direito Fiscal**. 2.ed. Coimbra: Almedina, p. 289.
[342] VASQUES, Sérgio. **Manual de Direito Fiscal**. 2.ed. Coimbra: Almedina, p. 291.

no sistema fiscal e uma supervisão rigorosa das derrogações motivadas por objetivos extrafiscais.

O princípio da igualdade tributária precisa ser adaptado às especificidades de cada tipo de tributo, considerando os critérios de repartição mais adequados. Para os impostos, o critério fundamental é o da capacidade contributiva, enquanto, para as taxas e contribuições, prevalece o critério da equivalência. Esses critérios refletem o sentido essencial de justiça no sistema tributário, servindo como base para a configuração dos elementos estruturais de cada tributo[343].

E daí, a sua interseção com o princípio da capacidade contributiva. Por certo, nesse tópico, não se pretende aprofundar no conceito doutrinário, nem debater sobre a extensão ou eficácia deste princípio, pois serão tratados mais à frente. Temos por objetivo expor como este princípio é normatizado na Constituição e na Lei Geral de Tributação.

No atual sistema fiscal português, existe um dever fundamental de pagar impostos, consagrado pela Constituição da República Portuguesa (CRP), conforme o disposto no artigo 103.º, n.º 1. Esse sistema é orientado para a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, promovendo uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. O artigo 81.º da CRP estabelece como incumbência prioritária do Estado, no âmbito econômico e social, a promoção da justiça social, a garantia da igualdade de oportunidades e a realização de correções necessárias nas desigualdades de distribuição de riqueza e rendimento, especialmente por meio da política fiscal.

A Constituição Portuguesa detalha os objetivos da tributação no artigo 104.º, prevendo que o imposto sobre o rendimento pessoal deve ser único e progressivo, com o propósito de reduzir desigualdades, considerando as necessidades e os rendimentos do agregado familiar. A tributação das empresas, por sua vez, deve incidir fundamentalmente sobre o seu rendimento real, enquanto a tributação do patrimônio deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos. Além disso, a tributação do consumo deve estar direcionada à adaptação da estrutura de consumo às necessidades de desenvolvimento econômico e justiça social, onerando de forma especial os consumos de luxo.

A Lei Geral Tributária (LGT) reforça esses princípios constitucionais. O artigo 4.º, n.º 1, estabelece que os impostos se baseiam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, pelo rendimento, pela utilização do rendimento ou pelo património. Já o artigo 5.º da LGT afirma que a tributação não apenas visa à satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, mas também promove a justiça social, a

[343] Ibdem, p. 293.

igualdade de oportunidades e as correções necessárias das desigualdades na distribuição de riqueza e rendimento. Além disso, sublinha que a tributação deve respeitar os princípios da generalidade, igualdade, legalidade e justiça material.

Portanto, o sistema fiscal português se alicerça na capacidade contributiva, enquanto mecanismo essencial para a promoção da equidade, justiça social e redistribuição de riqueza, em conformidade com os valores fundamentais expressos pela CRP e a LGT, mesmo que a expressão "capacidade contributiva" não esteja literalmente prevista no texto constitucional. Não à toa que Glória Teixeira[344] relaciona a capacidade contributiva com o valor da equidade fiscal, sob a ótica horizontal e vertical, ou seja, contribuintes em condições iguais devem pagar igual imposto, ao tempo, àqueles com mais condições econômicas devem suportar carga fiscal mais elevada.

A questão aqui é: existe previsão normativa em ambos os sistemas fiscais para garantir uma tributação justa? É o que se pretende averiguar no próximo tópico.

2.6 HÁ UMA TRIBUTAÇÃO JUSTA? REGRESSIVIDADE DO SISTEMA FISCAL MODERNO

O questionamento feito por Rafael Calvo Ortega, cujo conteúdo compõe título de seu livro, simboliza o ponto central de um Estado Fiscal: *Hay un Principio de Justicia Tributaria*?[345], até porque, o estudo das normas fiscais visam à concretização de uma justa arrecadação, com a respectiva distribuição equitativa.

Como condição essencial para a construção de um sistema tributário equitativo, é fundamental que os contribuintes não sejam submetidos à opressão fiscal por parte do Estado, nem favorecidos por um sistema desigual de tributação. Os princípios da "dignidade da pessoa humana" e da "proteção ao mínimo existencial"[346], que constituem pilares de uma tributação justa, têm como função orientar as normas jurídicas voltadas para a realização da justiça tributária.

No contexto do Estado Fiscal contemporâneo, a capacidade contributiva é considerada o critério mais relevante para assegurar a aplicação do princípio da igualdade no âmbito tributário, representando uma extensão do princípio da solidariedade social na distribuição das obrigações fiscais. Nesse cenário, vários são os mecanismos que buscam dar efetividade a

---

[344] TEIXEIRA, Glória. **Manual de Direito Fiscal**. 6.ed. Coimbra: Almedina, 2021, p. 57
[345] ORTEGA, Rafael Calvo. **Hay un Principio de Justicia Tributaria?** 1.ed. Cuadernos Civitas, 2012.
[346] VASQUES, Sérgio. **Manual de Direito Fiscal**. 2.ed. Coimbra: Almedina, p. 343.

capacidade contributiva, uma vez que permite atingir, de forma mais eficaz, os contribuintes com maior capacidade financeira. Isso, por sua vez, contribui de maneira significativa para a concretização da justiça fiscal.

Como medida para garantir o mínimo existencial e a justiça fiscal, Nunes[347] indica como o primeiro fundamento a implementação de um programa de restituição de tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços voltado para consumidores de baixa renda. Essa proposta busca superar a ineficiência das isenções ou reduções de alíquotas, que frequentemente falham em assegurar a pessoalidade tributária e acabam beneficiando também os consumidores de maior poder aquisitivo. O segundo fundamento, que complementa o primeiro, defende o aumento racional da carga tributária incidente sobre o consumo de bens e serviços classificados como supérfluos ou de luxo, bem como a intensificação progressiva da tributação sobre a renda e o patrimônio. Para garantir a eficácia dessas medidas, o autor destaca a importância de ampliar a faixa de isenção do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF). Além disso, sugere medidas compensatórias, como o aumento do número de alíquotas e de seus percentuais no IRPF, de modo a alcançar as faixas de renda mais elevadas, compensando eventuais perdas de arrecadação e promovendo maior justiça fiscal. Em terceiro passo, propõe a inclusão de uma norma constitucional que proíba o contingenciamento de recursos orçamentários destinados à garantia dos direitos sociais e à promoção da justiça social.

Além disso, alude outras medidas que, embora complementares, podem contribuir significativamente para esse contexto. Entre elas destacam-se: i) o aumento da carga tributária sobre heranças; ii) a racionalização de incentivos fiscais concedidos a setores econômicos influentes, exigindo contrapartidas sociais como condição para a concessão desses benefícios; iii) a redução da frequência com que grandes devedores obtêm parcelamentos fiscais; e iv) a tributação de lucros e dividendos distribuídos a acionistas privados. Essas propostas visam a fortalecer a justiça fiscal e assegurar uma distribuição mais equitativa das responsabilidades tributárias[348].

Verifica-se que em muitas sugestões do autor vemos uma aplicação distorcida na prática, o que está enfraquecendo ainda mais a relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte, ocasionando a insuficiência ou perda de arrecadação, que compromete a capacidade do Estado de cumprir suas funções essenciais e a percepção de que aqueles com maior capacidade econômica são privilegiados e os de menor poder econômico suportam a maior parcela dos tributos.

---

[347] NUNES, Cleucio Santos. **Justiça tributária**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 404-411
[348] VASQUES, Sérgio. **Manual de Direito Fiscal**. 2.ed. Coimbra: Almedina, p. 405.

A estrutura dos Estados Fiscais modernos tem evidenciado uma predominância de impostos incidentes sobre o consumo e renda dos salários, ao passo que a tributação sobre o patrimônio e o capital tem sido significativamente subdimensionada. Essa configuração é atribuída a uma política patrimonialista, que, apesar de sucessivas reformas legais que alteraram as regras do sistema fiscais, manteve a regressividade como característica persistente. A regressividade no Estado Fiscal tem demonstrado um impacto profundamente negativo, especialmente ao intensificar a concentração de renda. Esse fenômeno decorre das distorções econômicas geradas por um conjunto de normas que oferecem incentivos inadequados ou alteram o funcionamento do Estado, impondo uma carga tributária desproporcionalmente maior sobre determinados segmentos da população, notadamente os de menor renda[349].

Isso se dá pelo desequilíbrio da tributação nas hipóteses tributárias, em que as pessoas de renda mais baixa acabam arcando com mais proporção do dever fiscal[350], tendo, por exemplo, a priorização da tributação de produtos em detrimento dos serviços, pois, além da restrita acessibilidade de alguns cidadãos, em geral os serviços não são tributados por elevadas cargas fiscais[351].

Apesar de Brasil e Portugal apresentarem realidades econômicas distintas, percebe-se que a lógica regressiva do Estado Fiscal moderno permeiam os dois países, pois persiste a desigualdade na proporção da tributação da renda, atuando como um "Robin Hood às avessas", isto é, não distribuindo o ônus fiscal adequadamente[352]. Neste ponto, Godoi[353] destaca que a incoerência da tributação moderna não só persiste na dualidade entre consumo e renda, mas também pela escassez da tributação sobre o patrimônio, em que se releva uma importante manifestação de riqueza, mas quem ainda tem pouca participação na composição do PIB (vide tópico 1.2.1.1 e 1.2.2.1 Brasil e Portugal). Aliás, por tempos, no caso do Brasil, houve uma resistência considerável acerca da aplicação de alíquotas progressivas sobre a tributação patrimonial[354], mas que, pela atual reforma fiscal brasileira, parece-nos que houve uma considerável mudança de paradigma sobre essa questão.

---

[349] FONTEYNE, Alexis, Onde Está a Real Regressividade do Sistema Tributário Brasileiro?, in: ROCHA, Wesley (Org.), **Reforma Tributária em Pauta**. São Paulo: Almedina, 2021, p. 29.
[350] PASSOS, Irapuan de Souza. **Matriz Tributária Brasileira e Princípio da Capacidade Contributiva.** 1.ed. São Paulo: Almedina, 2023, p. 228.
[351] FONTEYNE, Alexis, Onde Está a Real Regressividade do Sistema Tributário Brasileiro?, in: ROCHA, Wesley (Org.), **Reforma Tributária em Pauta**. São Paulo: Almedina, 2021 p. 33.
[352] FRAGA NETO, Armínio. Estado, Desigualdade e Crescimento no Brasil. **Novos Estudos CEBRAP**, v. 38, p. 613–634, 2019, p. 618.
[353] GODOI, Marciano Seabra de, Tributo e Solidariedade Social, in: GODOI, Marciano Seabra de; GRECO, Marco Aurélio (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**, São Paulo: Dialética, 2005, p. 162.
[354]Ibidem, p. 162

Podemos destacar uma alternância na perspectiva brasileira, a partir da Reforma Tributária sobre os tributos patrimoniais, o que já se apresenta um passo significativo na busca por uma priorização da tributação sobre os fatos dessa natureza. Primeiramente, o Imposto sobre o Veículos Automotores (IPVA) passará a abranger também as aeronaves e embarcações não comerciais, o que por muito tempo tinha por sua inadmissão por ausência de previsão expressa[355], apesar de muito se questionar a tributação sobre tais bens, uma vez que, predominante, pertencem aos mais ricos. Além disso, incorporou expressamente a progressividade das alíquotas, considerando o valor, tipo, utilização e impacto ambiental, como a isenção de carros elétricos e híbridos (o que será debatido mais a frente), algo que já vinha sendo feito de forma autônoma entre os estados, considerado apenas o tipo e utilização, mas agora haverá critérios objetivos e orientadores no âmbito nacional[356]. Já adiantamos, nesse ponto, uma incoerência: de forma concomitante, os carros eletrificados terão alíquotas do IPVA reduzidas, porém foram incluídos no rol do Imposto Seletivo, o que agravará o preço final destes produtos.

Em relação ao Imposto sobre Doação e *Causa Mortis* (ITCMD), resta-se expressamente em dispositivo constitucional: "será progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação". Outra expressão da capacidade contributiva, especialmente na seara da extrafiscalidade, foi a inclusão da imunidade tributária às doações destinadas às instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social. Já sobre o patrimônio urbano (IPTU), as práticas fiscais já adotadas pelo atual sistema foram devidamente incorporadas, como a extensa possibilidade de isenções. Todavia, além do critério de fixação da alíquota e base de cálculo em relação à finalidade, locação e padrão de construção do imóvel, a partir da reforma também será possível a fixação de alíquotas progressivas em consideração ao valor do imóvel[357].

Nesse contexto, ao se optar pelo consumo como principal base de tributação, além de agravar as desigualdades sociais, há uma redução da cidadania fiscal, pois a falta de transparência dificulta a compreensão plena dos impostos e contribuições pelos cidadãos, impedindo o exercício do controle social sobre a gestão pública e, de outro, desestimula a disposição dos contribuintes em colaborar com o financiamento do Estado de forma consciente. É exatamente devido à menor visibilidade dos tributos indiretos em comparação às incidências

[355] RE 379572, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 11/04/2007.
[356] CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. **O Novo Sistema Tributário Nacional**: Modelo Constitucional de Tributário Pós-Reforma Tributária. et. al. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024, p. 350-351.
[357] CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. **O Novo Sistema Tributário Nacional**: Modelo Constitucional de Tributário Pós-Reforma Tributária. et. al. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024, p. 364-365.

sobre a renda e o patrimônio que se dissemina, na sociedade brasileira, a equivocada percepção de que a população de baixa renda não contribui com o pagamento de impostos.[358] Como já visto nos Tópicos 1.2.1.1 e 1.2.2.1, tanto Brasil como Portugal privilegiam a tributação sobre o consumo.

Por certo, no âmbito da tributação sobre o consumo, independente dos rendimentos pessoais, todos são tributados de maneira semelhante no consumo, sendo ferramenta indispensável a redução ou isenção de produtos considerados mais essenciais, desde que feitos independente de opções políticas ou por pressões de determinada força econômica.

Fundada na percepção de Nunes acerca da Pesquisa de Orçamento Familiar, [359] afirma que há comprovação empírica de que a proporção da renda direcionada ao consumo tende a ser inversamente proporcional ao aumento da riqueza do contribuinte, pois os mais vulneráveis comprometem percentual maior com recolhimento de tributos.

Schoueri[360] aduz que, quanto menor for a renda familiar, maior será o impacto dos tributos nela, vez que boa parte (ou praticamente toda) desses proventos será destinada ao consumo. Em outras palavras, toda a renda familiar será destinada ao consumo, portanto, a população mais carente contribui especialmente com tributos dessa natureza, os quais tomam conta do orçamento familiar, enquanto, aqueles com maior poderio econômico, não irão comprometer a totalidade de sua renda com a aquisição de bens que venham a satisfazer suas necessidades básicas. Portanto, a tributação indireta não incide sobre produtos, mas sim sobre a renda familiar.

Para tanto, tem-se a ideia de que a seletividade, fundada na essencialidade do produto, é crucial para atender a capacidade contributiva na seara da tributação sobre o consumo, mas, por si só, não é suficiente. Além de levar à sério a redução da carga fiscal de produtos básicos à vida digna, deve-se retirar o protagonismo fiscal dessas espécies tributárias.

Destaca Irapuan[361]:

> Ocorre que, a despeito de se identificar na seletividade das alíquotas em função da essencialidade dos produtos ou serviços consumidos, instrumento hábil a afastar, ou ao menos amenizar, o efeito regressivo da tributação indireta, estranhamente, não raras são as evidências do divorciamento da matriz tributária brasileira deste fundamento, notadamente quanto à opção legislativa por uma tributação baseada em

[358] PASSOS, Irapuan de Souza. **Matriz Tributária Brasileira e Princípio da Capacidade Contributiva.** 1.ed. São Paulo: Almedina, 2023, p. 235.
[359] Ibdem, p. 238.
[360] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva jur, 2019, p. 427-428.
[361] PASSOS, Irapuan de Souza. **Matriz Tributária Brasileira e Princípio da Capacidade Contributiva.** 1.ed. São Paulo: Almedina, 2023, p. 240.

> critérios de conveniência e não de justiça, o que culmina com o agravamento de sua regressividade

E complementa[362]:

> Considerando a facilidade de sua fiscalização, seu elevado potencial arrecadatório, e, principalmente, a inelasticidade de sua demanda, perceptível é a preferência do legislador em sacrificar o potencial de seletividade do tributo em prol de uma arrecadação vultosa e de fácil operacionalização

Ricardo Lodi[363] defende que a tributação sobre o consumo, apesar de dirigida à totalidade da população, atinge com mais rigor os mais vulneráveis, uma vez que gastam todos os seus rendimentos na aquisição de bens e serviços essenciais à sua própria sobrevivência, ou seja, a tributação sobre o consumo, ao invés da renda e a patrimônio, favorece a acumulação de capital na ínfima parcela da sociedade, tendo "quase sempre" um efeito regressivo, na medida em que o consumo esgota inteiramente todos os seus recursos. Não se ignora as técnicas legislativas na tributação sobre o consumo para atender a capacidade contributiva, tanto que Brasil e Portugal adotam variação da alíquota dos tributos sobre o consumo pelo critério da seletividade, onerando os produtos mais supérfluos e reduzindo o percentual em produtos essenciais.

Algo interessante sobre a seletividade de tributo se decorreu no Brasil. Por tempos, os ordenamentos estaduais, detentores de competência tributária, incluíam a energia elétrica, gás e combustíveis no rol dos produtos relacionados como supérfluos, ocasionando a tributação mais elevada possível dentro do sistema fiscal brasileiro. A propósito, muito se questionava sobre essas disposições, vez que todos os três estão presentes na rotina dos cidadãos, bem como são fundamentais na composição do preço de praticamente todos os produtos, pela sua vitalidade na produção e transporte de bens.

Esta matéria foi levada ao Plenário do Supremo Tribunal Federal do Brasil, RE 634.457/RJ[364], que consolidou o entendimento pela inconstitucionalidade da inclusão desses produtos no rol dos supérfluos, visto que: "não obstante a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas, tem-se que a capacidade tributária do contribuinte impõe a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória, evitando-se, mediante a aferição feita

---

[362] Ibidem, p. 241.

[363] RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Capital Social no Século XXI e a Justiça Fiscal: uma contribuição de Thomas Pikkety para uma reforma tributária no Brasil. **Revista de Direito Público da Economia – RDPE**, Belo Horizonte, ano 13, n. 50, p. 197-228, abr./jun. 2015.

[364] BRASIL. **RE 634457**. Relator Ministro Ricardo Lewandoswski, Segunda turma, julgado em 05/08/2014. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6519626

pelo método da comparação, a incidência de alíquotas exorbitantes em serviços essenciais". Seguindo essa orientação, o Governo Federal, através da Lei Complementar nº 194/2022, incluiu o art. 18-A no Código Tributário Nacional expressando a norma cogente de que o gás, combustíveis e a energia elétrica são bens e serviços essenciais e indispensáveis à vida humana, e, portanto, devem ser assim tratados nos tributos sobre o consumo.

Neste momento, faz necessário dar um destaque aos combustíveis. Dados apresentados pelo Relatório Anuário do Conselho Nacional de Transporte (CNT)[365], consolidados em 2022, informam que a malha rodoviária do Brasil tem a extensão de 1.720.909km, sendo responsável pela movimentação de 60% das mercadorias e 90% dos passageiros.

Em termos básicos, a composição fiscal dos combustíveis tem a relação de diversos tributos, tais como Imposto sobre Circulação de Mercadoria (ICMS), Contribuição do Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre os Combustíveis (CIDE-Combustíveis). A propósito, tomando como base o regime de tributação adotado até junho de 2022, a tributação total impactava em torno de 1/3 do valor final da gasolina[366], porém vem sofrendo diversas alterações de acordo com as políticas adotadas pelo Poder Executivo Federal, especialmente pela alternância da Presidência em 2023.

No aspecto federal, os combustíveis eram onerados com as contribuições federais PIS e COFINS, as quais tinham alíquotas fixas para cada produto, como também a CIDE-Combustíveis, com alíquota específica de R$ 0,10 centavos apenas para o litro de gasolina. Neste caso, em relação à gasolina, as contribuições (PIS/COFINS e CIDE) repercutiam em R$ 0,69 centavos por litro[367], enquanto o Diesel havia simplesmente o acréscimo de R$ 0,33 centavos por litro das contribuições PIS e COFINS[368].

Com o advento das Leis Complementares 192/22 e 194/22, os combustíveis foram desonerados integralmente dos tributos federais até o dia 31 de dezembro de 2022, restando unicamente o imposto estadual sobre o consumo, o qual possui caráter bastante complexo, com

---

[365] Disponível em: https://anuariodotransporte.cnt.org.br/2022/Inicial. Acesso em: 21 de abr. 2023.

[366] Disponível em: https://www.gov.br/anp/pt-br/assuntos/precos-e-defesa-da-concorrencia/precos/composicao-e-estruturas-de-formacao-dos-precos. Acesso em: 12 de mar. 2023.Sobre a gasolina, incidia, em média nacional, 9,5% de tributos federais e 23,8% de ICMS.

[367] No Brasil, a Gasolina ofertada ao cidadão é composta por 73% de Gasolina A e 27% por álcool anidro. Para determinar o valor de 0,69 centavos por litro da gasolina, deve-se calcular as alíquotas especificas de 0,10 centavos da CIDE e 0,79 centavos das PIS/COFINS somente o percentual da gasolina e apenas 13 centavos sobre a parcela do álcool anidro. Valores previstos na Lei Federal 9.718/98 e Decreto 9.101/17.

[368] Os valores do PIS/COFINS e da CIDE para o óleo diesel B (S500 e S10) correspondem a 90% dos valores previstos no Decreto 9.391/2018 – PIS/COFINS para óleo diesel A – CIDE – valor zerado para óleo diesel, desde 30/05/2018 Decreto 9.391 (em razão da presença de biodiesel na proporção de 10%), mais o percentual de 10% dos valores do PIS/COFINS incidentes sobre o biodiesel, previstos no Decreto 10.527/2020;

incidência plurifásica na cadeia produtiva e com autonomia na fixação de alíquota entre os Estados, sem contar a variação na fixação da base de cálculo de cada local, cuja referência é publicada quinzenalmente pelo CONFAZ[369].

Aliás, naquele mesmo período, as referidas alterações legislativas tornaram os combustíveis um bem essencial. Anteriormente, como não havia esse tratamento, permitia uma tributação mais elevada. Com a mudança na classificação por norma federal, todos os Estados foram obrigados a adaptar suas legislações, havendo uma redução significativa, como ocorreu em São Paulo, de 25% para 18%, e Alagoas de 29% para 17%[370].

A partir de julho de 2022, diante das medidas baixadas pelo Governo Federal, houve uma redução considerável na composição do preço dos combustíveis[371]. Por tais questões, apenas em relação ao ICMS-Combustíveis, houve uma redução na arrecadação geral entre julho e dezembro de 2022 dos Estados da Federação, em comparação ao mesmo período de 2021, impactado negativamente em 9,86 bilhões de reais (-15,10%) na composição das receitas dos Estados. Reservamos o próximo tópico para demonstrar o impacto financeiro nas contas públicas.

Com a alternância do Chefe do Poder Executivo Federal, a estratégia adotada em 2023, através da publicação das Medidas Provisórias nº 1657/23 e 1163/23, foi de retomada parcial da incidência dos tributos federais (PIS e COFINS) apenas sobre a gasolina até o dia 31 de junho daquele ano[372], com objetivo recompor as perdas de arrecadação ocasionadas pela própria desoneração do produto, adotada pelo gestor anterior.

Os Estados optaram por elevar a alíquota geral do ICMS, majorando a carga fiscal em diversos outros produtos, inclusive os combustíveis, o que permitiu uma projeção de aumento da receita estatal, mas tendo por consequência o aumento do valor do produto a ser pago pelo consumidor final. Podemos citar, como exemplo, o Estado de Alagoas, que alterou a alíquota geral do ICMS de 17% para 19%, mantendo o adicional do FECOEP em 2%[373], a partir dos

---

[369] Conselho Nacional de Política Fazenda é um órgão colegiado formado 26 Estados e o Distrito Federal que visa estabelecer uma harmonização e acompanhamento da tributação do ICMS, estabelecendo alíquotas, autorizando a concessão de benefícios fiscais, dentre outras atribuições institucionais.

[370] Além disso, alguns Estados optam por incluir o adicional aplicado ao ICMS para o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (FECOEP), com variação de alíquota extra de 1% e 2% para os produtos supérfluos, com o intuito de fomentar políticas públicas específicas previstas em lei. Ocorre que, mesmo com o reconhecimento legal da essencialidade dos combustíveis, alguns Estados mantiveram a cobrança do adicional do FECOEP, como por exemplo Alagoas e Amazonas, fazendo incidir alíquota extra de 2% sobre o referido produto, o que por si só já é juridicamente questionável.

[371] Gasolina Comum → 0% (Federal) + 18,8% (ICMS); Óleo Diesel S10 e S500 → 0% (Federal) + 7,5% (ICMS)

[372] A CIDE-Combustíveis permanece com alíquota 0% para todos os combustíveis até 31 de dezembro de 2023, aplicando a PIS e COFINS fixa de R$ 0,34 centavos por litro de gasolina, considerando 0,47 sobre tributação federal.

[373] Decreto Estadual nº 83.840/22. A alíquota efetiva do ICMS-Gasolina é de 21%. Ressalta-se que outras alíquotas

fatos geradores ocorridos em 1º de abril de 2023, e Amazonas, que ampliou de 18% para 20% a fração do tributo sobre o consumo. Já nesse cenário, a Empresa Petrobrás[374] publicou o preço médio nacional dos valores da Gasolina C e Diesel, com a atualização das alíquotas até 15 de abril de 2023, demonstrando a retomada da carga fiscal excessiva.

Por fim, de acordo com o art. 155, §2º, XII, "h", e seu §4º, IV da Constituição Federal, regulamentado pela Lei Complementar 192/22, o ICMS-Combustíveis será cobrado de maneira monofásica (e não na cadeia de produção) e terá a fixação de alíquota específica única nacional (*ad rem*), com o valor de 0,94 centavos por litro de diesel e 1,22 reais por litro de gasolina[375].

Os dados apresentados pela Federação Nacional de Comércio de Combustíveis e Lubrificantes (Fecombustíveis)[376] baseiam-se no Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final de Combustíveis, fixado atualmente pelo Ato COTEPE/PMPF nº 10, de 06 de abril de 2023[377]. Em relação à gasolina, estima-se que a nova alíquota tornará o ICMS mais oneroso em 25 Estados, destacando Goiás e Mato Grosso do Sul[378], e reduzirá a carga fiscal em 2 estados, Amazonas e Piauí[379]. No que diz respeito ao diesel S10, a nova alíquota tornará o ICMS mais oneroso em 14 estados, com maiores altas no Paraná e no Rio Grande do Sul[380], causará redução em 11 estados, com maior redução em Alagoas[381] , e manterá a carga fiscal nos estados de Mato Grosso e Paraíba.

Sob ótica financeira, os combustíveis representam um produto também essencial para a composição de receita. Em relação aos tributos sobre o consumo, em 2023, o ICMS arrecadou o total de 695,076 bilhões de reais, repercutindo em 6,76% no total do PIB-Brasil[382], ao tempo que correspondeu a 53,32% de toda tributação sobre os bens e serviços no país. Podemos citar

também foram ampliadas, em relação, aos cigarros, bebidas alcóolicas e armas de fogo.

[374] Disponível em: https://precos.petrobras.com.br/. Acesso em: 18 de abril de 2023. Gasolina C → ICMS (18%) + Tributos Federais (6,4%); Diesel→ ICMS (15,6%) + Tributos Federais (0%);

[375] Esses valores foram definidos nos Convênios COFAZ nº 199/22 e CONFAZ nº 15/2023 e começarão a valer em 1º de maio de 2023 para diesel e 1º de junho de 2023 para gasolina.

[376] Disponível em: https://www.fecombustiveis.org.br/tributacao. Acesso em: 18 de abril de 2023.

[377] Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/atos-pmpf/2023-1/pmpf010_23. Acesso em 18 de abril de 2023.

[378] Ambos possuem alíquota de 17% do ICMS-Gasolina.

[379] Amazonas tem alíquota de 20% do ICMS-Gasolina e Piauí impõe a maior alíquota entre os Estados, fixando a alíquota de 23% do ICMS-Gasolina.

[380] Nestes dois Estados, haverá um aumento significativo, pois atualmente ICMS-Diesel equivale a 0,67 centavos por litro do combustível

[381] Em Alagoas, a redução será de 0,34 centavos no valor do ICMS-Diesel.

[382] Queda de 0,41% na representatividade percentual, mas com tímido aumento de 34,22 milhões na arrecadação. Durante a Pandemia COVID-19, o ICMS dispôs de uma contenção significativa na arrecadação, compondo a arrecadação total de 520,06 bilhões de reais, isto é, 172,14 bilhões a menos em comparação ao ano de 2022. Neste contexto, a carga bruta fiscal brasileira frente ao seu PIB está em condição inferior ao patamar europeu de 40,5%, apesar de apresentar proximidade ao índice português de 36,4% da relação tributo e PIB, porém com expressiva distância da média da América Latina de 21,9%.

São Paulo e Alagoas, os quais suas arrecadações gerais de ICMS em 2022[383] chegaram, respectivamente, a 204,61 bilhões de reais e 5,85 bilhões de reais, ao passo que, sobre o combustível, o ICMS arrecadado chegou, em 2022, ao índice de 122,46 bilhões de reais[384] em todo o território nacional, representando 17,63% da carga fiscal total do ICMS no Brasil. Só em relação ao ICMS-Combustíveis, São Paulo acumulou 27,49 bilhões de reais[385] e Alagoas 1,14 bilhões de reais[386].

Ao que parece, as medidas de compensação vão além de um mero ajustamento e tornam o sistema fiscal ainda mais oneroso, principalmente pela importância dos impostos sobre o consumo na composição das receitas públicas. De um mesmo produto, o volume tributário é idêntico para todos, apesar da porção ser mais impactante na renda dos mais vulneráveis, principalmente quando estamos diante de produtos tão essenciais e presentes no cotidiano das pessoas, como o combustível.

Algo não tão distinto se verifica em Portugal, o qual detém 15.056 km de extensão rodoviária, sendo o único País da União Europeia com predominância de autoestradas[387]. A tributação de consumo dos combustíveis em Portugal tem sua composição de em duas espécies: Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e o Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP). Apesar de aparamentar mais simples que o sistema fiscal brasileiro, a participação dos tributos sobre os combustíveis tem um impacto significativo na fixação do preço final do produto e na composição da receita do país, com será abordado neste trabalho.

Especificamente sobre a sua participação na formação do preço da gasolina e do gasóleo, segundo dados da Direção-Geral de Energia e Geologia (Fev/2023)[388], apesar da variedade nos períodos investigados, há uma influência fiscal significativa na elaboração do preço final do produto, chegando ao ponto de ultrapassar a metade do seu valor.[389]

Já a Entidade Nacional para o Setor Energético[390] indicou que no intervalo de 01 de janeiro de 2023 a 26 de abril de 2023, houve a seguinte composição média:

---

[383] Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais. Acesso em: 15 de abr. 2023.
[384] Aumento de 8,14 bilhões de reais em comparação ao ano de 2021.
[385] 13,44% do ICMS arrecadado
[386] 19,59% do ICMS arrecadado.
[387]Disponível em: < https://www.portugalglobal.pt/pt/investimento/porque-portugal/razoes-para-investir/infraestrutura/> Acesso em: 05 jul. 2023.
[388] Disponível em: https://www.dgeg.gov.pt/pt/estatistica/energia/publicacoes/estatisticas-rapidas-dos-combustiveis-fosseis/. Acesso em: 15 de mar. 2023.
[389] Em 2023, Gasolina 95 tem seu valor composto por ISP 30,8% + IVA 18,7%, enquanto o Gasóleo detém ISP 22,4% + IVA 18,7%. Já em 2022, Gasolina 95 tem seu valor composto por ISP 28,65% + IVA 18,7%, enquanto o Gasóleo detém ISP 21,4% + IVA 18,7%.
[390] Disponível em: https://www.ense-epe.pt/decomposicao-de-preco/. Acesso em: 21 de abr. 2023. Este cenário é bastante similar a média geral do ano de 2022, em que a soma do IVA e do ISP chegaram ao total de 50,75% do

Tabela 7 – Carga tributária de ISP e IVA sobre Gasolina e Gasóleo em Portugal em 2023

COMBUSTÍVEL	IMPOSTO	EUROS	%	TOTAL
Gasolina	ISP	0,513 euros	35,29%	**53,96%**
	IVA	0,273 euros	18,67%	
Gasóleo	ISP	0,363	26,21%	**44,91%**
	IVA	0,259	18,7%	

Fonte: do autor com base em Preços Médios Praticados em Portugal – Fevereiro 2023

Complementando a pesquisa, a Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos[391] também publicou os "Preços Médios Praticados em Portugal – Fevereiro 2023". Assim, constatou-se que o preço final da Gasolina alcançou a quantia de 1,738 euros, sendo 48,1% tributos, enquanto o Gasóleo 1,642 euros, sendo 40,3% tributos.

Esse cenário se dá mesmo diante das medidas adotadas pelo Governo Português, que visa a garantir que os preços dos combustíveis não fiquem excessivamente voláteis, o que poderia prejudicar os consumidores e a economia em geral, aplicando a redução do ISP da receita adicional do IVA, com a equivalente queda da taxa de 23% para 13%, mantendo-se a suspensão da atualização da taxa de carbono.

Portanto, tem-se que a tributação sobre o consumo dos combustíveis representam grande parcela do preço final do produto, ao ponto que onera o cidadão e adicionam um custo na produção e transporte de bens e serviços no âmbito nacional, ao passo que também apresentam um impacto fiscal nas contas estatais.

De acordo com o Instituto Nacional de Estatística[392], a carga fiscal em 2021 representou 35,3% do PIB português[393]. Conforme os dados apresentados, 27,2% é composto por impostos direitos, do qual 72,1% é a parcela referente ao IRS, 23,6% ao IRC, e 4,3% sobre outros impostos diretos. Enquanto isso, 43,2% decorre de impostos indiretos, em que somente o Imposto sobre o Valor Agregado ocupou aproximadamente 58,4% deste montante.

Em dados atualizados em 13 de abril de 2023, a receita fiscal representou 36,4% do PIB português em 2022, demonstrando um aumento em termos nominais e atingindo o patamar de 87,1 bilhões de euros[394]. Em relação aos países da União Europeia, vale pontuar que Portugal

preço do litro da gasolina.

[391] Disponível em: https://www.erse.pt/media/0mqfrv0i/2-2023_boletim-combust%C3%ADveis.pdf. Acesso em: 21 de abr. 2023.

[392] Instituto Nacional de Estatísticas. **Estatísticas das Receitas Fiscais** 2022. Disponível em: https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUEStipo=ea&DESTAQUEScolecCao=5439084&selTab=tab0&xlang=pt. Acesso em: 20 de abr. de 2023.

[393] 75,6 bilhões de euros

[394] Aumento de 14,9% de arrecadação em relação ao ano de 2021.

manteve uma carga tributária inferior à média[395], mesmo com o aumento significativo em 2022, ocupando a 19ª posição entre as 27 nações da região[396].

Destaca-se que, em geral, os impostos indiretos cresceram 12,2%, em decorrência do aumento de 18,1% na receita do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), diante do aumento do consumo em diversos setores, como é constatado no imposto sobre veículos[397].

Em contrapartida, o único imposto sobre consumo que apresentou redução de receita foi o Imposto sobre Produtos Petrolíferos e Energéticos (-21,3%), alcançando 2,79 bilhões de euros em arrecadação, devido às medidas adotadas pelo Governo para conter o aumento dos preços dos combustíveis, com o desconto no ISP equivalente a uma descida da taxa do IVA dos 23% para 13%, suspensão da atualização da taxa de carbono e mecanismo de compensação por via de redução do ISP da receita adicional do IVA, decorrente de variações de preços dos combustíveis. A referida queda na arrecadação do ISP é tão expressiva que, ao analisar os anos 2020[398] e 2021[399], inseridos em um cenário pandêmico da COVID-19, ainda houve uma arrecadação superior ao ano de 2022.

Para termos um parâmetro geral, em 2022 os impostos indiretos arrecadaram 36,7 bilhões de euros, equivalentes a 42,13% da parcela dos tributos sobre o PIB, sendo 61,5% composto pelo IVA, frente ao aumento consumo das famílias residentes e dos não residentes, enquanto o ISP apenas ocupou o patamar de 7,6%, pois houve o decréscimo de 21,3% de sua arrecadação em comparação com o ano de 2021 (redução de 757,4 milhões de euros), queda que foi amenizada pelo aumento do consumo desse produto (+3,7% para o gasóleo e +9,9% para gasolina).

Enquanto Portugal ocupa a 19ª posição no tocante a carga total de tributos, especificamente em relação aos impostos indiretos há uma elevação para o 7º posto, ultrapassando consideravelmente a média da União Europeia (33,5%). Nessa condição, reforçamos os questionamentos que compõe o objeto de investigação: Será mais um indicativo

---

[395] Média Europeia da relação entre arrecadação fiscal e PIB é de 40,5%.

[396] A receita dos impostos diretos cresceu 24,1%, impulsionada principalmente pelo imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS), que aumentou 12,8%, enquanto a receita do imposto sobre o rendimento das empresas (IRC) cresceu 59,6%, impulsionada pela recuperação da economia portuguesa em 2022. Sobre as contribuições sociais também tiveram um aumento de 10,2%, devido ao crescimento do emprego e aos ajustes salariais, além do aumento do salário-mínimo.

[397] Aumento de 5,3%.

[398] 3,29 bilhões de euros. Ainda há de se considerar o GAP do IVA, tendo a última referência o ano de 2020, em que entre o esperado e o efetivamente arrecado houve uma carência de 267,2 milhões de euros, considerando o contexto da pandemia da COVID-19 em que ambos os índices tiveram redução (10,6% receita efetiva do IVA e 11,3% do GAP IVA).

[399] 3,55 bilhões de euros.

de que precisamos rever a carga fiscal sobre o consumo? Essa elevada tributação, de fato, atende à capacidade contributiva?

Por certo, os combustíveis possuem uma relevância fiscal e na vida dos cidadãos, elevando consideravelmente a sua natureza extrafiscal, em especial a ambiental, como será tratado em tópico próprio.

Como adverte Klaus Tipke[400], os tributos são necessários para a construção e manutenção do Estado, porém isso não deve alterar a dinâmica de um funcionamento do sistema jurídico. Portanto, embora encontremos eventuais embaraços político-econômicos, a inversão da estrutura fiscal é necessária para atender capacidade contributiva e demais valores que circundam a justiça fiscal, devendo o Estado Fiscal buscar a tributação da renda e patrimônio, ao invés de onerar excessivamente o consumo, principalmente sobre produtos tão essenciais à sociedade.

Dessa forma, a análise da regressividade do sistema fiscal moderno demonstra que a tributação, ao incidir desproporcionalmente sobre o consumo em vez da renda e do patrimônio, contribui para o agravamento das desigualdades sociais e econômicas, desvirtuando o princípio da capacidade contributiva e a busca pela justiça fiscal. Assim, é fundamental que os sistemas tributários contemplem uma maior progressividade, especialmente na tributação da renda e do patrimônio, e desonerem itens básicos de consumo de forma coerente, garantindo que o peso fiscal seja distribuído de maneira mais equitativa. Uma tributação justa só será alcançada com a adoção de critérios que respeitem a dignidade da pessoa humana, a proteção ao mínimo existencial e a promoção de uma sociedade mais igualitária.

2.6.1 Sobre a aplicação do princípio da capacidade contributiva nas espécies tributárias

A aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva é um dos temas mais debatidos no campo do Direito Tributário. Esse princípio suscita controvérsias, especialmente quanto à sua extensão e alcance. Enquanto parte da doutrina defende que sua aplicação está restrita aos impostos, há quem sustente que ele deve ser aplicado a todas as espécies tributárias. Essa discussão é relevante porque a abrangência desse princípio impacta diretamente na forma como os tributos são estruturados, interpretados e aplicados, especialmente em um sistema constitucional que preza pela justiça fiscal e pelo respeito à dignidade do contribuinte.

---

[400] TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012, p. 13.

No ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da capacidade contributiva encontra-se positivado no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal, que assim dispõe: "Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte". Enquanto isso, no Direito português, manifesta-se de forma implícita no art. 103º e expressamente no art. 4º da Lei Geral de Tributação.

Ao interpretar os dispositivos em ambos os sistemas, poderia levar o leitor à equivocada conclusão de que o princípio se aplica apenas aos impostos, excluindo as demais espécies tributárias. Contudo, uma análise mais aprofundada revela que a capacidade jurídico-contributiva transcende o texto literal desse dispositivo, representando um valor constitucional de maior amplitude, que se aplica a todo o sistema tributário. Até porque o referido princípio deve ser tratado como vetor da própria existência do Estado Fiscal, mas não somente isso, como se pretende debater no presente tópico. Essa discussão ainda se agrava quando ambos os sistemas, brasileiro e português (por exemplo), ao expressarem a capacidade contributiva, manifestam a expressamente a palavra "imposto"[401], levando a uma interpretação mais restrita de sua aplicabilidade. Talvez essa não seja a posição mais coerente, podendo chegar, como destaca Micaela, "à uma errônea conclusão"[402]. Aliás, entender que o princípio vetor do sistema fiscal se resumiria às expressões literais da norma já não é o ponto de partida ideal, uma vez que a norma se confunde com seu texto, por se tratar, àquela, do resultado da interpretação, a partir do sistema e do contexto no qual está inserido.

Partimos da concepção de que a retirada de recursos financeiros de sujeitos passivos por meio de tributos, independentemente da espécie tributária, deve ser calibrada para respeitar a justiça fiscal, a vedação ao confisco e o direito ao mínimo existencial.

Não há controvérsia[403] quanto à aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos, que, por definição, são tributos não vinculados a uma atuação estatal específica. A incidência dos impostos ocorre com base em manifestações de riqueza do contribuinte, como a renda, o patrimônio ou o consumo, e sua arrecadação destina-se ao custeio das despesas públicas gerais. O respeito à capacidade contributiva nos impostos é fundamental para evitar que a tributação excessiva comprometa o patrimônio ou a subsistência do contribuinte. Por isso,

---

[401] Art. 145, §1º da Constituição Federal do Brasil; Artigo 4º, item 1 da Lei Geral Tributária de Portugal.
[402] DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva**: análise dos direitos humanos fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 120.
[403] DUTRA, Micaela Dominguez. Capacidade Contributiva: análise dos direitos humanos fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 120. Mesmo sentido, OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. **Capacidade Contributiva**. Caderno de Pesquisas Tributárias. São Paulo, n. 14, coedição Resenha Tributária. Centro de Estudos de Ex- tensão Universitária, p. 230-231, 1989.

técnicas como a progressividade, a proporcionalidade e a seletividade são amplamente utilizadas para ajustar a carga tributária à capacidade econômica dos sujeitos passivos.

Como o imposto tem por foco as manifestações econômicas, sua respeitabilidade ao princípio se visualiza de maneira evidente, pois auxilia o Estado Fiscal a encontrar as hipóteses de incidência que merecem ser tributadas, especialmente com o avanço socioeconômico, como também impõe a garantia do mínimo existencial e a vedação aos efeitos confiscatórios, fundada em técnicas que preveem uma escalabilidade da disponibilidade do contribuinte, como a progressividade, a essencialidade e os critérios de pessoalidade na tributação.

Aliás, há quem defenda[404] a sua inaplicabilidade nos impostos de caráter real, cuja incidência tem por referência fatos objetivos, como ocorre nos tributos patrimoniais. Apesar dessa classificação clássica, a doutrina mais atual vem desconsiderando-a, uma vez que, por mais que se tenha critérios objetivos, as características pessoais são relevantes para o resultado final, qual seja: o pagamento. Nesse ponto, coadunamos com o posicionamento de Sacha Calmon[405] de que os impostos são sempre pessoais, pois inevitavelmente a tributação alcançará o próprio contribuinte. Quem paga não é o bem, mas o contribuinte atrelado ao fato gerador.

Outra discussão relevante diz respeito à aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos indiretos, cuja incidência ocorre na cadeia de consumo, e, por isso, por sua natureza, são repassados ao consumidor final. A dificuldade aqui reside no fato de que o ônus da tributação não recai diretamente sobre o contribuinte de direito (quem recolhe o tributo), mas sobre o contribuinte de fato (quem suporta economicamente o encargo, em especial o consumidor final).

Mesmo assim, a capacidade contributiva pode ser respeitada nesses casos por meio da seletividade, que ajusta a carga tributária de acordo com a essencialidade dos produtos ou serviços tributados[406]. Até porque, ao se atribuir tributação menor aos produtos essenciais, significa dizer que eles são mais comuns à realidade ordinária do cidadão, com maior acesso; enquanto os supérfluos acabam se restringindo a um menor número de pessoas, cuja capacidade econômica seria maior, ou até mesmo por questões extrafiscais[407]. Assim, resta-se claro que a capacidade contributiva se manifesta através do critério da essencialidade do produto quando

---

[404] Ibidem, p. 125- 127.
[405] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 84
[406] DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva**: análise dos direitos humanos fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 128
[407] Ibidem, p. 129. De forma, similar LACOMBE, Américo M. Igualdade e Capacidade Contributiva. In:V Congresso Brasileiro de Direito Tributário. Princípios Constitucionais Tributários. **Separata da Revista de Direito Tributário**, p. 158, 1991.

se está diante de um tributo indireto, em que se pretende combater a regressividade do sistema fiscal, como já tratado no tópico anterior.

Sobre ambas as controvérsias, Vasques[408] aduz que, apesar da capacidade contributiva ser mais bem corporificada nos impostos sobre os rendimentos, em vista dos aspectos pessoais, não se pode concluir que seja inaplicável ao patrimônio e consumo, mesmo que de maneira mais tímida.

Frente às contribuições especiais, podemos destacar a sua natureza peculiar dessa espécie tributária. Isso porque se distinguem das demais espécies tributárias por três características principais: primeiro, a definição de sua hipótese de incidência material está desvinculada de uma atuação estatal específica; segundo, suas receitas são destinadas a uma finalidade específica, direcionada a uma atividade referível a determinado grupo; e, terceiro, suas receitas não possuem caráter restituível. Ao contrário das taxas, cuja retributividade está vinculada a um serviço já prestado ou disponibilizado, as contribuições especiais baseiam-se na ideia de contributividade voltada ao futuro, sustentando uma atuação estatal futura em benefício de um grupo específico. Essa destinação finalística das receitas, que representa sua principal característica, significa que as contribuições têm suas receitas vinculadas a um propósito específico, sendo sua validação intrinsecamente relacionada à finalidade a que se destinam.

Dessa forma, a capacidade contributiva se aplica às contribuições de forma similar aos impostos, pois a sua incidência não provocará uma contraprestação estatal específica, apesar de ter sua receita vinculada a um propósito estatal próprio. Podemos apresentar, por exemplo, a previsão constitucional do Brasil das alíquotas serem progressivas nas contribuições previdenciárias, tanto no Regime Geral[409] como no Regime Próprio dos Servidores Públicos[410], bem como a redução das contribuições da seguridade social para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte no Regime Único de Arrecadação, denominado de Simples Nacional[411].

Todavia, quando estamos frente aos tributos contraprestacionais, àqueles em que é possível aferir o benefício específico de cada contribuinte na prestação de um serviço público específico, há entendimento de que se estaria a depender da equivalência, isto é, a incidência de tributo considerará o retorno específico ao contribuinte, no montante do seu custo. Não se estaria, portanto, diante de um tributo que financia toda a estrutura estatal, mas que tem por

---

[408] VASQUES, Sérgio. **Os Impostos do Pecado**. Lisboa: Almedina, 1999, p. 296
[409] Art. 195, II da Constituição Federal do Brasil.
[410] Art. 149, §1º da Constituição Federal do Brasil.
[411] Art. 146 e 146-A da Constituição Federal do Brasil.

finalidade custear um serviço específico experimentado apenas por aquele que custeou. Aliás, no Brasil, há expressão constitucional[412] que veda a similaridade de fato gerador e base de cálculo das taxas com os impostos, justamente pela distinta natureza jurídica: ou tem o propósito de financiar os serviços gerais ou tem o escopo de custear um serviço individualmente prestado ao cidadão.

Conti[413], ao enfrentar essa discussão, entende que, em relação aos impostos, a capacidade deve ser aplicada de forma plena, mas em relação aos tributos vinculados sua extensão apenas alcançaria os contornos da tributação em geral, fundada na ideia do mínimo existencial e a vedação aos efeitos confiscatórios, ou seja, assume a ideia da própria da equivalência. Nesse ponto, não discordamos integralmente, mas sugerimos outra ótica dessa restrição. Por certo, algumas técnicas de aplicação do princípio da capacidade contributiva não seriam adequadas a esta natureza fiscal, como o caso da progressividade. Contudo, isso não quer dizer que haveria um grau menor de aplicação do referido valor. Ele está presente e deve ser considerado pelo legislador e pelo intérprete, caso contrário, poderíamos retornar à concepção do benefício, calcado em um Estado taxador, onde somente caberia o serviço público se o contribuinte tivesse como pagá-lo.

De forma mais restrita, autores como Douglas Yamashita, Regina Helena Costa e Geraldo Ataliba[414] sustentam que a capacidade contributiva não se aplica a tributos vinculados, pois esses decorrem de uma contraprestação estatal específica e não de uma manifestação autônoma de riqueza, isso é, seria apenas aplicável àqueles que tenham finalidade fiscal. Essa visão parte de uma interpretação literal do texto normativo, bem como pela natureza vinculada desta espécie de tributo.

O critério quantitativo das taxas apresenta uma distinção em relação ao critério quantitativo dos impostos. Enquanto as taxas se orientam pelo princípio da equivalência, que exige uma correlação direta entre o custo do serviço prestado ou colocado à disposição do contribuinte e o montante a ser cobrado, os impostos, por sua vez, baseiam-se no princípio da capacidade econômica. Esse último estabelece que a tributação deve ser proporcional à capacidade contributiva de cada indivíduo, sem qualquer relação direta com um benefício específico derivado de uma atividade estatal. Assim, a estrutura das taxas reflete uma lógica de

---

[412] Art. 145, §2º da Constituição Federal do Brasil.
[412] Art. 145, §2º da Constituição Federal do Brasil.
[413] CONTI, José Maurício. **PrincípiosTributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996. p. 65
[414] DUTRA, Micaela Dominguez. Capacidade Contributiva: análise dos direitos humanos fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010. P. 122

retributividade, enquanto os impostos seguem uma lógica distributiva voltada à justiça fiscal e à arrecadação geral[415].

José Casalta Nabais[416] argumenta categoricamente contra a aplicação da progressividade às taxas, sustentando que seu montante deve estar diretamente vinculado à proporcionalidade do benefício proporcionado pelo serviço correspondente. Baseando-se no direito comparado, o autor destaca que a maioria da doutrina, incluindo a italiana e a espanhola, rejeita a aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas e figuras equiparáveis. Ele enfatiza que aplicar tal critério às taxas resultaria na tentativa inadmissível de tratar igualmente situações desiguais. Porém, Nabais[417] reconhece que a mensuração do valor cobrado pelas taxas não seria o valor real da atividade, mas através de uma relação de proporcionalidade entre a prestação do Estado e a contraprestação do indivíduo. Por isso que muitas taxas consideram o bem objeto de serviço público e não o custo do serviço, como as taxas judiciais, calculadas pelo valor da ação, que não reflete necessariamente na complexidade do serviço prestado.

Em sentido similar, Francesco Moschetti[418], ao interpretar o art. 53 da Constituição Italiana, afirma que os tributos cuja razão jurídica não decorre de um dever de solidariedade, mas sim de uma prestação ou serviço específico recebido da administração pública, devem ser excluídos do âmbito de aplicação da capacidade contributiva. Nesse contexto, distingue entre tributos com caráter comutativo, como as taxas, e aqueles com caráter contributivo, como os impostos, incluindo nesse último grupo as contribuições especiais. Ele conclui que as taxas devem ser excluídas da esfera de operatividade do art. 53, restringindo sua aplicação apenas aos impostos, sejam eles diretos ou indiretos.

Vasques[419] defende a aplicação restritiva da capacidade contributiva aos impostos, enquanto as taxas têm por referência a equivalência, pois parte da concepção de que as elas devem se adequar aos custos reais das prestações públicas direcionais aos respectivos benefícios/causadores (utilizador-pagador ou poluidor-pagador), a quem cabe a responsabilidade, não se tratando do custeio de encargos gerais da comunidade fundado em uma solidariedade fiscal, como decorrem os impostos.

---

[415] NOVOA, César García. **El concepto de tributo**. Buenos Aires: Marcial Pons Argentina, 2012, p. 261

[416] NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2015. p. 477.

[417] Ibidem, p. 263.

[418] MOSCHETTI, Francesco, **El Principio de Capacidad Contributiva**, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 145-146

[419] VASQUES, Sérgio. **Manual de Direito Fiscal**. 2.ed. Coimbra: Almedina, p. 295 - 309

Porém, Vasques[420] parte de uma proposição peculiar, em pensamento crítico à efetividade do Estado Fiscal, tendo por base a preferência dos tributos comutativos no sistema fiscal. Apesar de apresentar raciocínio lógico consistente, ousamos discordar do referido autor, não necessariamente por apresentar inconsistência argumentativa, mas porque partimos por premissas distintas.

É certo que, em um olhar preliminar, as taxas devem representar ao custo do serviço público prestado, mas não necessariamente essa referibilidade exclui o valor da capacidade contributiva, ao tempo que essa última não rejeita liminarmente a existência da tributação comutativa. Além do mais, partimos da ideia de que o Estado Fiscal deve prestar os serviços públicos da maneira mais universal possível, independentemente da capacidade econômica do seu destinatário. Dessa forma, pela sua natureza, os impostos se revelam como a principal fonte de receita estatal, o que põe a capacidade contributiva como valor central de sua própria estruturação tributária, devendo observância seja qual for a espécie da exação.

No entanto, ela tem sido mitigada na prática, à medida que se reconhece a necessidade de adequar a cobrança de taxas às condições econômicas dos sujeitos passivos, especialmente em situações de vulnerabilidade social. Nesse caso, podemos suscitar a previsão da isenção de taxas judiciárias para àquele em condição de vulnerabilidade social, garantindo acesso ao Poder Judiciário, bem como a taxa de custeio do serviço de coleta de lixo domiciliar.

José Marcos Domingues de Oliveira e Ricardo Lobo Torres[421] argumentam que, ainda que esses tributos sejam cobrados em razão de uma atuação estatal específica, eles também retiram recursos financeiros dos sujeitos passivos e, portanto, devem observar os mesmos limites dados aos impostos. O respeito à capacidade contributiva nesse contexto implica garantir que a cobrança seja proporcional ao benefício recebido ou ao custo do serviço prestado, sem comprometer a subsistência do contribuinte.

Sacha Calmon[422] aborda que a capacidade de contribuir é uma característica inerente ao ser humano e, portanto, sua aferição deve ser feita de forma pessoal, sem que a natureza jurídica das espécies tributárias interfira nesse processo e, por isso, rejeita a ideia de que, por ser a taxa vinculada a uma atuação estatal, a capacidade contributiva não se aplique a ela, defendendo que esse princípio é igualmente relevante para todas as espécies tributárias.

---

[420] VASQUES, Sérgio. **O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária**. Coimbra, Almedina, p. 372-379.
[421] DUTRA, Micaela Dominguez. Capacidade Contributiva: análise dos direitos humanos fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 121
[422] COÊLHO, Salcha Carmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Jnaiero: Editora Forense, 2007, p. 121

Reforçamos: independente da sua fonte de custeio, ainda, sim, estamos diante de um serviço público, posto e prestado ao cidadão. Por mais que tenha uma contraprestação específica, ainda haverá repercussão nas economias dos contribuintes.

Deve-se, ainda, questionar o seguinte: Por que esse serviço público específico tem esse valor? De fato, equivale ao seu custo? Sua destinação está apenas financiando o respectivo serviço vinculado? Por qual motivo esse serviço de financiamento é de natureza vinculada?

A aplicação da reserva de lei na definição da base de cálculo das taxas levanta uma questão relevante, especialmente considerando a dificuldade prévia do legislador em determinar com precisão o custo do serviço a ser prestado. Isso ocorre porque tal cálculo depende de um estudo econômico-financeiro que, na prática, só pode ser realizado após a implementação do serviço previsto em lei, sendo inicialmente baseado em estimativas. Essa problemática foi abordada pelo Tribunal Constitucional da Espanha, que, em 1999, flexibilizou a exigência de definição precisa da base de cálculo em lei[423]. Entretanto, a base de cálculo deve ser fixada em lei previamente, embora, na prática, leis instituidoras de taxas frequentemente utilizem critérios que revelam uma estimativa do custo, em vez de um cálculo exato, o que, muitas vezes, aproxima-se da base de cálculo, elemento próprio de impostos[424].

Outro ponto essencial está na relação entre a base de cálculo das taxas e o custo do serviço, derivada do princípio da equivalência. Embora as taxas não sejam contraprestações contratuais, mas obrigações legais instituídas por lei, sua cobrança também pode ocorrer em casos de serviços colocados à disposição, ainda que não utilizados diretamente pelo contribuinte. Essa característica reforça os aspectos contributivos das taxas, especialmente nos casos de serviços de utilização potencial ou até mesmo para o financiamento dos órgãos de fiscalização, diferenciando-as de tributos puramente retributivos[425].

Nesse contexto, é possível argumentar que o critério da capacidade contributiva poderia ser considerado na fixação das suas hipóteses e na quantificação das taxas, como justificativa para a repartição dos custos do serviço, e não como critério principal de justiça na repartição dos encargos fiscais[426].

---

[423] NOVOA, César García. **El concepto de tributo**. Buenos Aires: Marcial Pons Argentina, 2012, p. 261

[424] Vasques destaca que os tributos deveriam cobrado por "montante próximo do custo ou valor das prestações a compesar", devendo se exigir um valor médio e aproximado, desde que não seja claramente excessiva. (VASQUES, Sérgio. **Manual de Direito Fiscal**. 2.ed. Coimbra: Almedina, p. 315-316).

[425] Taxas de fiscalização são ainda mais controvertidas, pois o custo do serviço levará em consideração a estrutura adequada para tanto, bem com a extensão dessa fiscalização. Sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal do Brasil já destacou que a mera existência de um órgão específico de fiscalização já seria suficiente para a instituição da taxa (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 2.551 MC-QO**, rel. min. Celso de Mello, j. 2-4-2003, P, DJ de 20- 4-2006). A questão é: qual o custo? Realmente não é uma tarefa fácil, mas apenas vem demonstrar a relevância da capacidade contributiva também nos tributos dessa natureza.

[426] NOVOA, César García. **El concepto de tributo**. Buenos Aires: Marcial Pons Argentina, 2012, p. 264-265.

No contexto brasileiro, podemos suscitar os precedentes que geraram a Súmula Vinculante nº 29[427]. Trata-se da discussão sobre a utilização da metragem do imóvel na fixação da base de cálculo da taxa de coleta de lixo domiciliar, em que se entendeu pela sua constitucionalidade, por não corresponder a critério quantitativo correspondes dos impostos, bem como por atender o princípio da capacidade do contribuinte, partindo da presunção de quanto maior a área do imóvel, maior é a necessidade deste serviço público.

Também citamos a passagem de Schoueri[428], para quem o Tribunal Constitucional brasileiro também recepcionou a tese de aplicação da capacidade contributiva nas taxas, ao consagrá-la nas taxas de fiscalização da Comissão de Valores Mobiliários, tratada na Lei Federal nº 7.940/1989 (alterada pela Lei 14.317/2022), que prevê redução de taxa para pessoas física prestadoras de serviços autônomos de investimento ou pequenas corretoras.

Nesse ponto, podemos imaginar a possibilidade de arrecadação superavitária das taxas. Se houve arrecadação superior aos custos de tais serviços, ao que parece, o aspecto da retributividade das taxas se esvai, tendo por consequência o efeito confiscatório e a inobservância do princípio da capacidade contributiva, pois se está colaborando mais do que deveria. Sob outra ótica, as taxas são "ditas vinculadas a um serviço específico", pois, na verdade, servem, como tanto como os impostos, para compor receita fiscal. Apesar de que, no contexto brasileiro, em 2023, as taxas representaram uma arrecadação total de, aproximadamente, R$ 39 milhões de reais, algo bastante irrisório à arrecadação geral de R$ 3.52 trilhões de reais em tributos.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal do Brasil[429] já reconheceu que todos os tributos, incluindo as taxas, devem observar o princípio da capacidade contributiva, pelo menos em um de seus aspectos (objetivo, subjetivo ou proporcional). Essa interpretação reforça que, embora a capacidade contributiva não seja o critério determinante para a quantificação das taxas, ela pode justificar a dispensa de sua cobrança em casos de ausência de capacidade contributiva por parte do contribuinte.

Quiçá, a prática da vinculação da receita a uma despesa específica poderia servir como um instrumento para legitimar a própria tributação ou até seu agravamento, pois se justifica a arrecadação (ou seu aumento) justamente para cobrir algo previsto, o que poderia refletir

---

[427] Enunciado: "É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra". Disponível em: < https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula778/false> Acesso em: 03 ago. 2024.
[428] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva jur, 2019. p. 575.
[429] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 406.955** AgR, rel. min. Joaquim Barbosa, j. 4-10-2011, 2ª T, DJE de 21-10-2011. disponível em. https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628920

confiabilidade da população à gestão pública[430]. Porém, isso pode ser uma estratégia meticulosa para se alcançar um superávit orçamentário, sem que fosse necessária a elevação dos impostos, isto é, "um aumento da carga tributária, mas com amenização simbólica da receita ser predestinada ao custeio de uma necessidade pública específica", já que o "efeito psicológico das vinculações" tem poder de garantir a aceitabilidade dela mesma[431]. Parece ser mais justo custear uma despesa já prevista, ao invés de pagar os impostos sem ter uma contraprestação estatal imediata.

No Brasil, na prática, tem-se o instituto da Desvinculação de Receita, em que há um permissivo constitucional transitório[432], criado sob as justificativas de uma arrecadação robusta das contribuições sociais, pela evitabilidade do partilhamento dessa receita e pela carência de recursos federais, após a repartição obrigatória com os Estados e Municípios, e para o custeio das despesas e dívida públicas, em busca da política superavitária e refinanciamento dos juros da dívida[433]. Apesar do enfoque inicial ser as receitas das contribuições sociais, desde a Emenda Constitucional nº 93/2016 esse instrumento também passou a alcançar as receitas das taxas.

Em apertada síntese, a Desvinculação de Receita é um mecanismo que permite a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios desvincularem 30% (trinta por cento) das suas receitas aos tributos de sua competência de caráter vinculado, como por exemplo, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, taxas e multas[434]. Apesar dos dispositivos normativos excetuarem algumas hipóteses, como o financiamento dos serviços de saúde, educação e àquelas destinadas ao custeio da seguridade social e previdência do funcionalismo público, apresenta-se um quadro fiscal incoerente, quando se trata da gestão dos recursos públicos.

Isso porque uma receita que antes era vinculada a uma finalidade de sua criação passa a ser acomodada em qualquer outra, característica peculiar dos impostos. Dessa forma, tem-se um caminho para uma maior disponibilidade orçamentária, sem necessariamente acentuar a carga fiscal proveniente de impostos já existentes ou promover criação de outros, a partir da livre alocação de tributos até então vinculados a um propósito estatal específico.

---

[430] McGEE, Robert. Principles of taxation for emerging economies: lessons from the U.S. experience. In: **Dickinson Journal of International Law**, v. 12, p. 29-94, 1993-1994.

[431] MAIA, Vítor Mendonça. **Desvinculação de receitas pela Emenda Constitucional 93/2016:** validade e controle. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2019, p. 20.

[432] Apesar de transitório, a primeira previsão constitucional se deu no ano de 2000, sendo um caso de "a exceção virou regra".

[433] GODOI, Marciano Seabra. Contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico: a paulatina desconstrução de sua identidade constitucional. In: **Revista de Direito Tributário da APET**. São Paulo, n.15, p. 81-100, 2007.

[434] Art. 78, art. 78-A e art. 78-B do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

Oportunamente já podemos levantar um questionamento: mas se os tributos vinculados são quantificados com base na equivalência, como se permitir a redistribuição de 30% de sua receita? Isso, intrinsecamente, pode-se concluir que para tais tributos já se arrecada em quantitativo superior ao que de fato é necessário para seu custeio.

Além do mais, tais receitas não fazem parte da repartição constitucional, o que ocasiona uma concentração de receitas públicas no Governo Central e acarreta em uma afronta ao federalismo fiscal brasileiro, já que os demais entes públicos não terão a "fatia do bolo" garantida pela sistemática fiscal brasileira. Aqui outra incoerência: se tais tributos foram criados para atender a uma finalidade específica, e por isso não são partilhados com os demais entes públicos, então por que será desvinculado? Como já visto no primeiro capítulo, a repartição fiscal é um procedimento crucial para manutenção do federalismo fiscal, justamente pelo compartilhamento dos deveres públicos entre os entes públicos.

Acrescenta-se que a Constituição Federal também estendeu esse instrumento de desvinculação aos próprios Estados e Municípios, o que, por si só, é bastante preocupante com os recursos públicos, pois não se aprofundou acerca dos reais impactos financeiros na gestão de cada ente público. Destaca Vítor Maia[435] que:

> As desvinculações para estados e municípios significam, nesse aspecto, apenas uma ampliação do poder de governadores e prefeitos, estabelecida politicamente sem que se saiba por quais justificativas ou por qual critério isso foi feito. Aliás, parece que o mecanismo não revela apenas um "jeitinho" em relação às finanças, mas também tem servido como um conveniente "jeitinho" de *impostificar* outras espécies tributárias no âmbito da União, e agora no âmbito dos estados e municípios com as taxas, sem que seja preciso reformar o sistema tributário nacional, revelando a desarmonia vivenciada entre direito financeiro e tributário

Nesse contexto, a falta de recursos repartidos e o exemplo egoísta do governo central sobre os recursos públicos fazem com que os Estados e Municípios sejam criativos também em suas receitas próprias, estimulando a criação de taxas, as quais, possivelmente, serão desnecessárias aos bem coletivo, apenas com o objetivo de alcançar uma maior proporção de receitas para livre destinação, como os 30% já mencionados, ou até mesmo recorrer a bases de cálculo questionáveis para justificar tais exações. Isso sem contar com ampliação de seus órgãos fiscalizadores, direcionando suas atividades para além dos limites da necessidade e eficiência e incorrendo em práticas excessivas que comprometam a legitimidade do sistema tributário.

---

[435] MAIA, Vítor Mendonça. **Desvinculação de receitas pela Emenda Constitucional 93/2016:** validade e controle. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2019, p. 86.

Um exemplo que ilustra uma possível extrapolação dos limites do necessário é a antiga Taxa de Serviços Administrativos cobrada pela Superintendência da Zona Franca de Manaus. Essa taxa foi considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Agravo em Recurso Extraordinário nº 957.650. Posteriormente, foi substituída pela Taxa de Controle de Incentivos Fiscais, instituída pela Lei Federal nº 13.451/2017, o que reflete a necessidade de ajustes legislativos para adequar a tributação aos limites constitucionais e evitar abusos no campo das taxas públicas.

Outro exemplo é a Taxa de Iluminação Pública, já declarada inconstitucional pelo enunciado da Súmula Vinculante nº 41, uma vez que sua hipótese de incidência não se enquadra em serviços públicos específicos, não sendo possível a sua mensuração individualizada[436]. Em contrapartida, foi criada a Contribuição de Iluminação Pública, de competência Municipal, nos termos do art. 149-A da Constituição Federal do Brasil, cujo campo de incidência foi ampliado aos sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos pela Emenda Constitucional nº 132/2023.

Ressalta-se que a referida contribuição municipal também é graduada nas legislações municipais (exe.: Lei Municipal de Maceió nº 6.685/17), considerando o intervalo de consumo de kwh/m, bem como a classe do imóvel (residencial, comercial ou industrial).

Dessa forma, observa-se que as desvinculações de receitas na Federação já têm gerado impactos significativos para os demais entes federativos. Esse efeito é especialmente notável no aumento da carga tributária proveniente de receitas que, originalmente, deveriam ter destinação vinculada, mas que, em virtude da desvinculação, passaram a ser parcialmente utilizadas de forma discricionária pela União, sem que os recursos adicionais fossem adequadamente redistribuídos entre os entes federativos.

Por fim, vale ainda destacar que esse mecanismo traz a ilusão de superávit, justamente porque através dele que se justifica a obtenção de créditos públicos, isto é, cria-se um cenário aparentemente saudável para realizar despesas com juros, como já previamente apresentado no Tópico 1.3 deste trabalho. Como demonstrado, a Dívida Consolidada somente da União, em 2023, já alcançou o patamar de R$ 9 trilhões de reais, o que representa quase três vez a arrecadação fiscal de 2023 no país, tendo por referência os dados do Tesouro Nacional, em que R$ 3,52 bilhões de reais é a proporção da carga fiscal frente ao PIB-Brasil 2023 (32,44%)[437].

---

[436] Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula796/false> Acesso em: 01 nov. 2024.
[437] Disponível em: < https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:46589> Acesso em: 01 de nov. 2024.

Como já demonstrado, o princípio da capacidade contributiva é um elemento central para a promoção da justiça fiscal e do equilíbrio na distribuição da carga tributária. Embora sua aplicação seja mais evidente nos impostos, defende-se sua extensão a todas as espécies tributárias, dado que todas elas representam uma retirada de recursos dos sujeitos passivos. Essa visão ampla reforça o papel do princípio como instrumento de proteção da dignidade humana e da igualdade no campo tributário, especialmente em sociedades marcadas por profundas desigualdades econômicas e sociais.

Assim, independentemente da natureza do tributo – vinculado ou não vinculado, direto ou indireto – a capacidade contributiva deve ser respeitada como um parâmetro fundamental na elaboração e na aplicação das normas tributárias, garantindo que o ônus fiscal seja distribuído de forma justa e proporcional entre os contribuintes. Tal perspectiva reafirma o compromisso do sistema tributário com os valores constitucionais de solidariedade, dignidade e igualdade. Como se pretende defender no presente trabalho, especialmente no Tópico 2.7, a capacidade contributiva não se restringe ao quesito econômico no cumprimento dos deveres fiscais, mas serve com fundamento estruturante da própria existência da tributação no Estado Fiscal moderno.

2.6.2 Extrafiscalidade e Benefícios Fiscais frente à Capacidade Contributiva: há um abuso?

A criação de normas tributárias extrafiscais segue um padrão que se distorce das regras tradicionais da obrigação tributária, sendo, por isso, necessária sua implementação com base em uma análise criteriosa, levando em conta aspectos econômico-sociais. Caso contrário, corre-se o risco de infringir princípios constitucionais fundamentais do ordenamento jurídico[438].

O controle sobre a extrafiscalidade se origina da autoridade dos entes públicos para criar e isentar os diversos tipos de tributos. Borges destaca que as isenções estão sujeitas aos mesmos parâmetros legais aplicáveis aos tributos fiscais, evidenciando a estreita relação entre o regime jurídico dos tributos e o das isenções[439], ao proferir que "as isenções integram a sistemática geral do direito tributário. Isenções dentro do sistema tributário, e não fora dele, ou a ele estranhas"[440].

---

[438] CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro, Renovar, 2004, p. 79.
[439] BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral das isenções**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 31-32.
[440] Ibidem, p. 32.

Para se examinar os aspectos das normas tributárias extrafiscais, é fundamental compreender que elas devem ser estabelecidas em conformidade com o conteúdo jurídico e as restrições impostas pelas disposições constitucionais e legais. Nesse contexto, Afrânio Menezes entende que "é na Constituição, assim, que o legislador deve buscar as finalidades a serem atingidas por meio da tributação extrafiscal, sob pena de, ao não agir assim, macular a ação estatal com o vício da inconstitucionalidade"[441].

A administração tributária pelo ente público deve ser conduzida de maneira a respeitar os princípios constitucionais e os objetivos estabelecidos tanto pela Constituição quanto pela legislação vigente. Segundo Paulo de Barros Carvalho, sobre o tema, deve o legislador "dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos que os implícitos"[442].

Para Celso de Barros, o regime jurídico dos tributos tem como principal objetivo proteger o contribuinte em relação à sua instituição e arrecadação e, por isso, os incentivos fiscais precisam ser monitorados devido ao impacto financeiro e orçamentário, assim como para garantir a proteção da coletividade e dos demais contribuintes que não se beneficiam dessas medidas[443]. O autor[444] indica seus limites:

> O incentivo fiscal que seja aprioristicamente inapto para lograr o objetivo a que se orienta resultará unicamente em perda de arrecadação (renúncia de receita) e, por conseguinte, desperdício de recursos públicos. Não trará qualquer resultado jurídico útil e, possivelmente, ainda poderá implicar efeitos externos deletérios, como desequilíbrios de concorrência, por exemplo.

Os tributos extrafiscais, especialmente os incentivos fiscais, possuem uma complexidade significativa em relação ao seu regime jurídico, de modo que o controle sobre sua aplicação pode ocorrer sem se limitar apenas aos aspectos formais[445]. Schoueri explica que o ordenamento jurídico não exige um tratamento totalmente igualitário para todos os contribuintes, mas sim um tratamento equivalente para aqueles que se encontram em circunstâncias similares, evidenciando que esse princípio é relativo[446].

---

[441] OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. **Incentivos fiscais no âmbito do ICMS:** Regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal. Curitiba: Juruá, 2016, p. 48-49.
[442]CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 286-288.
[443] CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. São Paulo: Almedina, 2014, p. 216.
[444]Ibidem, p. 176-177.
[445] CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro, Renovar, 2004, p. 46-47.
[446] SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 06.

Não à toa que os princípios da capacidade contributiva e igualdade tributária atuam como fatores de orientação para o sistema fiscal. No caso específico da capacidade contributiva, essa adaptação implica uma redução no conceito de expropriação da riqueza do contribuinte, permitindo-lhe manter uma parte dos recursos que normalmente seriam destinados ao fisco, desde que haja uma justificativa razoável para essa exceção[447].

Portanto, as normas tributárias precisam ser sempre estabelecidas dentro dos limites constitucionais, para evitar que o legislador aja de forma arbitrária e garantir que a tributação seja justa para aqueles em situações econômicas semelhantes. Esse princípio, enquanto limitador das normas tributárias extrafiscais, visa prevenir privilégios injustos, discriminação fiscal entre os contribuintes e, como resultado, a perda de arrecadação para o Estado devido ao favorecimento econômico de uma minoria. [448]

O princípio da igualdade tributária deve ser considerado em conjunto com os impactos que os incentivos fiscais causam aos agentes econômicos, avaliando a adequação das medidas e o equilíbrio nas atividades econômicas dos contribuintes afetados pela tributação. Esse princípio atua como um limitador, exigindo que a concessão de incentivos fiscais seja justificada de maneira criteriosa pelos poderes legislativo e executivo, para assegurar que o tratamento diferenciado na carga tributária seja devidamente sustentado[449]. Assim, as normas extrafiscais permitem um tratamento diferenciado, mas esse tratamento deve ser justificável dentro dos limites estabelecidos pelo ordenamento jurídico. Consequentemente, tal discriminação não pode violar os princípios da ordem econômica, como a livre concorrência. As diferenciações devem ser controladas de maneira objetiva e racional, garantindo que não haja arbitrariedades por parte do ente responsável pela concessão da discriminação.

De acordo com Martha Toribio Leão[450], as normas tributárias indutoras se distanciam do princípio da capacidade contributiva, mas não o desconsideram por completo. Para a autora, a tributação só deve incidir quando houver manifestação de riqueza, sendo inadmissível que a cobrança de tributos afete o mínimo existencial necessário para garantir uma sobrevivência digna, ou que se configure em uma expropriação confiscatória. Nesse ponto, estamos em

---

[447] ALABERN, Juan Enrique Varona. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Portugal: Marcial Pons, 2009, p. 85.
[448] BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade:** identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015, p. 189-190.
[449] VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária:** da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2010, p. 294.
[450] LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. Série doutrina tributária. Vol. XVI. São Paulo: QuartierLatin, 2015, p. 113.

concordância, pois, se a tributação visa atingir fatos que envolvem valor econômico, a ausência de tal valor torna indevida a imposição de tributos.

Dessa forma, observa-se que o princípio da capacidade contributiva é flexibilizado de modo que as normas tributárias extrafiscais possam ser aplicadas sem transgredir os limites do poder de tributar. Essa flexibilização permite uma mitigação de sua aplicação, visando o alcance de objetivos constitucionais previamente estabelecidos, sem que haja comprometimento da justiça tributária ou da equidade entre os contribuintes e, até mesmo, do próprio censo de capacidade. Aliás, um benefício fiscal concedido adequadamente poderá gerar benefícios sociais ainda mais benéficos que o próprio recolhimento daquela exação.

Outro critério empregado pela ciência jurídica para determinar se uma norma tributária constitui ou não um benefício fiscal é o critério jurídico-formal. Sua análise envolve, fundamentalmente, a verificação da aplicação da norma jurídica, considerando os parâmetros de incidência definidos pela legislação e seu padrão de aplicação dentro do ordenamento jurídico. Fundado nos estudos de Stanley S. Surrey[451], parte-se da existência de variações da regra geral de tributação, que o denominou de *benchmark*. Nesse contexto, as normas que se distanciam da regra geral de tributação, sem se alinharem ao padrão estabelecido, são classificadas como benefícios fiscais, resultando em um tratamento privilegiado para determinados contribuintes.

Sacha Calmon[452] argumenta que as normas exonerativas se manifestam através das modificações que as leis tributárias impõem às hipóteses tributárias. Tais normas podem ser qualificativas, quando alteram ou desqualificam juridicamente os fatos, como no caso de imunidades e isenções, ou quantitativas, quando impactam o valor a ser pago nos tributos, como nas técnicas em reduções diretas da base de cálculo e alíquotas mais brandas.

A perspectiva de Paulo de Barros Carvalho está alinhada com esse critério, pois ele defende que as isenções, que são uma modalidade de normas tributárias extrafiscais, podem ser identificadas pelo seu caráter supressor de uma parte do critério, seja no campo do antecedente ou do consequente[453]. Em síntese, a identificação de benefícios fiscais por meio desse critério envolve três características a *(i)* derrogação da norma geral de tributação; *(ii)* o resultado do

[451] HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário:** O gasto tributário no direito brasileiro. São Paulo: QuartierLatin, 2010, p. 76.
[452] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 3ª Edição. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 142.
[453] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 561.

tratamento fiscal favorecido ao contribuinte e; *(iii)* a consequente diminuição da arrecadação tributária[454].

Diego Bomfim[455], ao avaliar esse critério, que ele descreve como "uma comparação objetiva da tributação aplicada a situações equivalentes", o autor alerta para os riscos envolvidos em sua aplicação. Segundo ele, esse critério isoladamente não é adequado para identificar a utilização de tributação extrafiscal, pois é possível que um tributo de natureza puramente fiscal seja confundido com uma norma extrafiscal. Isso ocorre devido à possibilidade de interpretação errônea, o que poderia levar à limitação do poder de tributar com base em critérios que não consideram sua verdadeira natureza. Dessa forma, um tributo com finalidade puramente fiscal poderia ser restrito por princípios aplicáveis aos tributos extrafiscais, o que poderia resultar em uma violação do princípio da igualdade. Isso, por sua vez, permitiria a manutenção de uma norma legal que seria considerada inconstitucional[456].

De maneira similar, Celso de Barros Correia[457] afirma que, sob uma perspectiva estrutural, os incentivos fiscais não podem ser tratados como normas jurídicas completas, pois sua aplicação isolada no ordenamento não faria sentido. O objetivo desses incentivos é alterar uma situação jurídica de modo a beneficiar, proteger ou incentivar um determinado fato ou comportamento do contribuinte.

Schoueri[458], com base nas ideias de Klaus Vogel, analisou as normas indutoras, destacando que a extrafiscalidade é uma categoria ampla e que sua avaliação deve ser centrada na função da norma tributária, dada a dificuldade de se adotar um critério finalístico definitivo. Para o autor, embora as normas tributárias sempre tenham como objetivo principal a arrecadação, o tributo pode assumir outras finalidades além dessa, como simplificar o sistema, redistribuir a carga tributária ou induzir comportamentos. Assim, a análise do efeito indutor da norma é fundamental, especialmente diante das falhas nos critérios tradicionalmente usados para sua identificação[459].

---

[454] HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: O gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: QuartierLatin, 2010, p. 74.
[455] BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 28-29.
[456] Ibidem, p. 29.
[457] CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. São Paulo: Almedina, 2014, p. 179-180.
[458] SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 20-25.
[459] Para este autor, a extrafiscalidade pode servir com um gênero, no qual a função indutora será uma de suas espécies. E, para evitar cometer equívocos de ordem jurídica, indica que o seu estudo se volta para a norma tributária indutora, que é a essência da extrafiscalidade. No sentido de explicar o seu pensamento, se posiciona da seguinte forma: O gênero da 'extrafiscalidade' inclui todos os casos não vinculados nem à distribuição equitativa da carga tributária, nem à simplificação do sistema tributário. [...] Inclui, neste sentido, além de normas com função indutora (que seria a extrafiscalidade em sentido estrito, como se verá abaixo), outras que também se movem por razões não fiscais, mas desvinculadas da busca do impulsionamento econômico por parte do Estado."

A característica apontada pelo autor como determinante para a identificação das normas extrafiscais também tem gerado críticas. Diego Bomfim[460] observa que classificar a extrafiscalidade com base em seu efeito pode levar a uma fragilização do conceito, pois isso poderia resultar na classificação de todos os tributos como extrafiscais. Isso ocorre porque é amplamente reconhecido que toda norma tributária tem um efeito não arrecadatório, uma vez que o contribuinte sempre buscará evitar o pagamento de tributos mais altos, o que torna difícil separar o efeito extrafiscal do efeito puramente fiscal[461]. Aliás, para alguns, essa abordagem pragmática ainda é uma teoria muito recente, carecendo de maturidade suficiente para se consolidar como uma proposta robusta, contendo dificuldades em medir de forma prática os efeitos reais gerados pela norma jurídica, o que compromete sua aplicabilidade e eficácia como critério confiável para análise[462].

Para além, passemos a analisar os dados referentes ao Brasil e Portugal para demonstrar que, apesar da legitimidade formal da concessão de benefícios fiscais, a renúncia fiscal resultante dessas políticas é imensa e possivelmente desproporcional. Essa situação levanta preocupações sobre a efetividade e equidade das políticas tributárias, uma vez que a renúncia fiscal em larga escala pode comprometer a arrecadação necessária para o custeio das atividades públicas, violando, assim, o princípio da capacidade contributiva.

Tércio Sampaio Ferraz aduz que "O Estado é obrigado a não privilegiar concorrentes, desequilibrando a igualdade concorrencial, princípio da justiça aplicado a concorrência."[463] . É por isso que qualquer forma de intervenção estatal no campo econômico deve ser pautada por princípios de justiça, assegurando que suas medidas não resultem em prejuízos ou impactos negativos aos agentes econômicos envolvidos.

De acordo com Tipke e Yamashita, as normas extrafiscais devem estar fundamentadas em justificativas que transcendem o simples princípio da isonomia tributária, visto que, para esses autores, o princípio da capacidade contributiva não é aplicável a essas normas. Nesse

---

(SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32).

[460] BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 36-37.

[461] Essa visão, por sua vez, é criticada por Celso Barros Correia, para quem "Se entendermos que o fenômeno da extrafiscalidade existe sempre, na medida em que toda exação sempre faz mais do que arrecadar, a extrafiscalidade deixa de ser uma exceção, deixa de ser extrafiscal." (CORREIA NETO, Celso de Barros. Instrumentos fiscais de proteção ambiental. *In*: **Revista Direito Tributário Atual**, v. 22, São Paulo, Dialética e IBDT - Instituto de direito Tributário, 2008, p. 143).

[462] HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: O gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: QuartierLatin, 2010, p. 73.

[463] FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. *In:* FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**2: Os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: QuartierLatin, 2009, p. 732.

contexto, defendem que a política fiscal deve estar orientada pela busca da justiça, e não apenas por interesses específicos. A tributação perderia seu valor ético caso os impostos fossem cobrados de forma arbitrária, ou se o legislador tivesse liberdade irrestrita para estabelecer as leis fiscais.[464].

Saldanha Sanches[465] fundamenta que a justiça fiscal deve ser compreendida a partir da ideia de Estado social e da necessidade de financiar, por meio da tributação, as garantias individuais e coletivas. Embora reconheça que existem diferentes perspectivas para analisar a justiça fiscal, o autor adota como ponto de partida a avaliação da distribuição dos encargos tributários entre cidadãos, empresas e as diversas categorias de contribuintes. Para tanto, os incentivos fiscais representam uma evidente afronta à justiça fiscal, pois constituem exceções aos regimes tributários que transformam significativamente a distribuição da carga tributária, pois certos benefícios fiscais acabam por prejudicar alguns contribuintes em benefício de outros, uma vez que, "o resultado é inevitável, uma vez que a distribuição da carga fiscal é um jogo de soma zero, isto é, um jogo em que aquilo que um jogador recebe é directamente proporcional ao que os demais perdem"[466]. Essa lógica se mostra particularmente aplicável quando se observa o descontrole na concessão de isenções fiscais.

Em termos numéricos[467], podemos destacar que, em 2022, o governo de Portugal concedeu um total de €2.879.991.087,82 euros em benefícios fiscais às empresas e se questiona se realmente haveria razão para tanto. Senão vejamos a repercussão em cada espécie tributária:

Tabela 8 – Total de Benefícios Fiscais concedidos por Portugal em 2022

Tipo de Imposto	Total de Benefícios (aproximadamente)	Quantidade de Beneficiários
IEC	€ 272 milhões	10.135
ISV	€ 273 milhões	2.695
IRC	€ 1.637 milhões	56.468
IMT	€ 335 milhões	7.886
IS	€ 190 milhões	7.914
IUC	€ 4.8 milhões	1.782
IVA	€ 108 milhões	4.165
IMI	€ 52 milhões	6.072

Fonte: do autor, 2024

Indo além, em 2019, o Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais lançou um estudo sobre os Benefícios Fiscais em Portugal[468]. Nesse documento, o Grupo de Trabalho

[464] TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 28.
[465] SANCHES, José Luis Saldanha. **Justiça fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, p. 13.
[466] Ibidem, p. 48.
[467]Disponível em: https://pt.fi-group.com/wp-content/uploads/sites/6/2023/11/Overview-Beneficios-Fiscais-relativos-ao-periodo-de-tributacao-de-2022.pdf
[468] Disponível em. https://www.portugal.gov.pt/download-

constatou que há uma "falta de monitoração rigorosa da eficácia e eficiência dos benefícios fiscais", destacando os seguintes problemas e possíveis soluções:

Quadro 2 – Problemas e recomendações do Grupo de Trabalho do Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais sobre os benefícios fiscais em Portugal

PROBLEMAS	RECOMENDAÇÕES
Existem 542 benefícios fiscais em vigor no ordenamento jurídico português, não incluindo os benefícios atribuídos em sede de impostos municipais ou decididos pelas autarquias locais, nem as taxas preferenciais (taxa reduzida e intermédia) de IVA, o qual, sozinho, já contabiliza 11,7 mil milhões de euros em 2018;	Adoção de metodologia de acompanhamento dos benefícios fiscais, através de uma avaliação objetiva prévia, monitoração durante o período de vigência e avaliação próximo ao final do prazo de caducidade.
A elevada quantidade de benefícios fiscais aponta para uma aparente facilitismo na sua criação;	Criação de órgãos fiscais especializados e de natureza permanente para avaliação e acompanhamento
Complexidade e normas dispersas sobre o tema, apesar de existir uma legislação central (Estatuto dos Benefícios Fiscais e o Código Fiscal do Investimento);	Enquadramento dos Benefícios Fiscais no Orçamento
Ausência de critérios objetivos, a depender de juízos subjetivos;	Maior clareza relativa à caducidade dos benefícios fiscais
Ausência das razões extrafiscais para o benefício fiscal, não sendo possível identificar em 127 casos;	Criação de um portal *online* com base de dados atualizada.
Dúvida sobre a carência;	Avaliação periódica para revisão e reavaliação dos benefícios
Ausência de classificação adequada;	
Ausência de transparência do impacto fiscal e o quantitativo de beneficiários	

Quadro 2 – Problemas e recomendações do Grupo de Trabalho do Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais sobre os benefícios fiscais em Portugal

Fonte: do autor, 2024

Percebe-se, portanto, que o próprio Estado português constata o descontrole dos benefícios fiscais criados e já concedidos, apresentando, inclusive, propostas de melhoria com as quais concordamos e serão abordadas no próximo capítulo. Cabe, nesse momento, compreender melhor as carências no sistema fiscal no tocante aos incentivos fiscais, as quais permanecem no cenário atual.

No Brasil, o contexto é bastante similar. Tanto que a Receita Federal do Brasil incluiu no Portal da Transparência[469], com base na Portaria RBF nº 319/2023 as informações

ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3D%3DBAAAAB%2BLCAAAAAAABACzMDQwBAA8tuq%2FBAAAAA%3D%3D#:~:text=Existem%20542%20benef%C3%ADcios%20fiscais%20em%20vigor%20no%20ordenamento%20jur%C3%ADdico%20portugu%C3%AAs.

[469] https://portaldatransparencia.gov.br/renuncias/lista-consultas

pertinentes aos incentivos fiscais concedidos em relação aos tributos federais, subdividindo por tipo de benefício e lista de beneficiários com os respectivos valores. Apesar da iniciativa, os valores estão com dados até 2021, demonstrando a primeira falha nesse sistema. Todavia, temos informações importantes, vejamos:

a) Em 2021, foram concedidos 215 bilhões de benefícios fiscais aos tributos federais;
b) 77% dos incentivos estão vinculados à importação, com destaque ao Imposto de Importação, Imposto sobre Produto Industrializado e as contribuições PIS/COFINS;
c) Foram 23.828 beneficiários, contudo houve uma concentração de 29% dos benefícios à 05 empresas
    a. Petrobras → R$ 29,5 bi → 14%
    b. Vale → R$ 19,2 bi → 9%
    c. GE Celma → R$ 5,2 bi → 2%
    d. FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil → R$ 4,6 bi → 2%
    e. TAM Linhas Aéreas → R$ 3,8 bi → 2%

Mesmo diante da carência de dados no referido Portal, a Constituição Federal, em seu art. 165, §6º, norma replicada nos demais entes da Federação, determina o detalhamento minucioso dos benefícios fiscais nas legislações orçamentárias, especialmente a Lei Orçamentária Anual (LOA), com base nas informações fornecidas pela Receita Federal do Brasil[470]. Nesse caso, para 2024, o Governo previu uma renúncia de R$ 523,7 bilhões de reais em benefícios fiscais de tributos de sua competência, o que representa 4,5% do PIB atual.

Segundo a LOA-2024, tem-se os seguintes grupos beneficiados:

a) Simples Nacional: R$ 125,4 bilhões;
b) Agricultura e Agroindústria: R$ 58,9 bilhões;
c) Rendimentos Isentos e Não Tributáveis – Imposto de Renda Pessoa Física: R$ 51,3 bilhões;
d) Entidades Sem Fins Lucrativos - Imunes / Isentas (Templos, associações sem fins lucrativos, dentre outras): R$ 41,93 bilhões;
e) Desenvolvimento Regional: R$ 40,73 bilhões;
f) Deduções do Rendimento Tributável - IRPF: R$ 33,13 bilhões
g) Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio: R$ 32,72 bilhões

[470]https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-ploa

h) Medicamentos, Produtos Farmacêuticos e Equipamentos Médicos: R$ 19,74 bilhões

i) Poupança e Títulos de Crédito - Setor Imobiliário e do Agronegócio: R$ 18,76 bilhões

j) Benefícios do Trabalhador: R$ 18,36 bilhões

k) Setor Automotivo: R$ 9,63 bilhões

Sobre tema, vale ainda destacar a detalhada Nota Técnica da Associação Nacional do Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil – UNAFISCO nº 32/2024[471]. O estudo visa a destacar os gastos e privilégios tributários no Brasil, sendo aqueles oriundos da não criação de impostos previstos na Constituição Federal, como por exemplo o Imposto sobre Grandes Fortunas, e também as isenções, anistias, remissões e benefícios fiscais. Ressalta que o IGF, o imposto de renda sobre os dividendos e os Programas de Parcelamentos Especiais não são considerados pelo Governo Federal no Demonstrativo dos Gastos Tributários, o que representa um equívoco no cômputo do impacto fiscal e uma afronta às normas constitucionais.

As conclusões apresentadas pelo denominado Privilegiômetro Tributário da UNAFISCO, são as seguintes:

a) Os 10 maiores privilégios tributários correspondem a 79,05% da totalidade e são subdivididos da seguinte forma:

Imagem 1 – Privilegiômetro dos Benefícios fiscais no Brasil

	Ano 2024			
	GASTO TRIBUTÁRIO	**VALOR (R$)**	**CONSIDERADO PRIVILÉGIO?**	**VALOR DO PRIVILÉGIO TRIBUTÁRIO (R$)**
1	Isenção dos lucros e dividendos distribuídos por pessoa jurídica	160.100.000.000	SIM	**160.100.000.000**
2	Não instituição do IGF	76.459.797.614	SIM	**76.459.797.614**
3	Zona Franca de Manaus	30.999.204.842	SIM	**30.999.204.842**
4	Simples Nacional	125.359.106.152	PARCIAL	**30.724.949.574**
5	Programas de parcelamentos especiais	29.373.168.986	SIM	**29.373.168.986**
6	Agricultura e Agroindústria - Desoneração Cesta Básica	38.999.606.850	PARCIAL	**27.506.883.375**
7	SUDENE	23.579.556.063	SIM	**23.579.556.063**
8	Entidades Filantrópicas	19.752.219.754	SIM	**19.752.219.754**
9	SUDAM	15.415.581.288	SIM	**15.415.581.288**
10	Produtos Químicos e Farmacêuticos	10.799.331.723	SIM	**10.799.331.723**

Fonte: UNAFISCO

[471] https://static.poder360.com.br/2024/06/FINAL.Nota-Tecnica-Privilegiometro-2024-100624.pdf

b) Os dois maiores privilégios derivam da ausência de tributação de fatos econômicos relevantes, cuja incidência alcançaria a população com maior capacidade econômica;
c) O Simples Nacional e a Agricultura e Agroindústria se enquadrariam parcialmente como um privilégio, pois, as razões extrafiscais são pertinentes e justificam, em parte, a renúncia fiscal;
d) No caso do Simples Nacional, defendem que somente as Empresas de Pequeno Porte (EPP)[472], cuja renda bruta seja de até R$ 1,8 milhões, teriam razões plausível para optarem por um sistema simplificado de tributação, uma vez que essa faixa de empresas gera 75,49% dos empregos entre todas as demais faixas das EPP's. As EPP's com faturamento acima de R$ 1,8 milhões e até o limite de 4,8 milhões teriam o benefício, porém não colaboram o suficiente para ser adequado tal benefício, portanto se enquadrariam no conceito de privilégio;
e) Sobre os produtos agrícolas, entendem que a desoneração da cesta básica só seria pertinente às famílias mais pobres, especialmente aquelas beneficiadas por auxílio social;
f) Ineficiência da EC 109/21 e do Projeto de Lei nº 3.203/21, os quais visam a submeter um teto de até 2% do PIB para a concessão de benefícios fiscais. Destacam que vários itens relevantes foram excepcionados à regra, como, por exemplo, a cesta básica, entidades sem fins lucrativos, Simples Nacional e Zona Franca de Manaus, o que se mostraria incoerente. Além do mais, o referido Projeto de Lei está estagnado desde a sua propositura.
g) Para a UNAFISCO, 44 programas de benefícios fiscais de tributos federais são pertinentes e estariam de acordo com o princípio da capacidade contributiva, os quais correspondem a R$ 252.091.271.300, podendo destacar as 10 principais, em termos de impacto orçamentário:

Imagem 2 – Tabela com os 10 principais programas de benefícios fiscais adequados no Brasil pela UNIFISCO

[472] Nos termos do art. 3º, II, da Lei Complementar nº 123/06, as Empresas de Pequeno Porte podem ter faturamento anual de até R$ 4,8 milhões de reais.

1	Simples Nacional	PARCIAL	**94.634.156.578**
2	Despesas Médicas	NÃO	**27.863.097.673**
3	Aposentadoria por Moléstia Grave ou Acidente	NÃO	**23.265.886.257**
4	Aposentadoria de Declarante com 65 Anos ou Mais	NÃO	**15.619.032.775**
5	Assistência Médica, Odontológica e Farmacêutica a Empregados	NÃO	**13.062.078.019**
6	Poupança	NÃO	**12.206.343.932**
7	Agricultura e Agroindústria - Desoneração Cesta Básica	PARCIAL	**11.278.373.986**
8	Indenizações por Rescisão de Contrato de Trabalho	NÃO	**9.734.136.482**
9	MEI - Microempreendedor Individual	NÃO	**6.437.005.298**
10	Despesas com Educação	NÃO	**5.271.559.132**

Fonte: UNAFISCO

Frente às conclusões traçadas nos estudos acima, verificamos um resumo crítico sobre o atual modelo fiscal no Brasil e suas incoerências em relação à tributação de competência federal, especialmente sobre as desonerações fiscais. Especificamente acerca das Grandes Fortunas, tributação dos dividendos e eficiência da administração tributária na cobrança de seus tributos serão aprofundados em tópicos próprios. Importante mencionar que os dados abordados sobre a realidade do Brasil não levaram em consideração a tributação dos Estados e dos Municípios, com ênfase àqueles que possuem a competência tributária do ICMS, cuja arrecadação é bastante expressiva frente ao PIB, como já mencionado anteriormente.

Neste momento, nos questionarmos: As razões extrafiscais pertinentes aos benefícios fiscais atendem o princípio da capacidade contributiva? Não haveria um abuso, ou melhor, um descontrole?

Percebe-se que várias manifestações de riquezas poderiam ser tributadas, mas assim não são ou demoram muito a serem regulamentadas, permanecendo na penumbra das hipóteses de incidência tributária ou, até mesmo, já estão defasadas e não correspondem à realidade econômica do Estado Fiscal. Em outras palavras, muitas hipóteses são evitadas à incidência da norma tributária, por tratativa de um benefício fiscal, enquanto outras permanecem sem qualquer regulamentação, em que a própria extrafiscalidade a justificaria.

Podemos destacar, como exemplo, os *vapes* e os cigarros eletrônicos. Portugal[473] se mostrou mais atento, ao ponto que o imposto sobre tabaco será alargado aos cigarros eletrônicos em 2024, o qual, conforme o Orçamento do Estado, prevê um crescimento total da receita desse

[473]Disponível em: < https://www.tsf.pt/portugal/economia/tributacao-do-tabaco-alargada-aos-cigarros-eletronicos-sem-nicotina-17145666.html/> Acesso em: 04 de jan. 2024.

imposto em 176,6 milhões de euros. Então, além de onerar produtos que se pretende reduzir o seu consumo, diante dos malefícios à saúde do usuário, o Governo Central português irá ampliar as receitas públicas. Evidente função fiscal e extrafiscal concomitante.

No Brasil, pelo contrário, ainda não houve qualquer movimentação sobre regulamentação e tributação. Em sentido contrário, Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA) manteve a proibição da circulação desses produtos, em detrimento à saúde pública. Todavia, além de se aproveitar da função extrafiscal dos tributos, com a finalidade de se desestimular a conduta dos cidadãos, mecanismo que já se sabe ser bastante efetivo, é uma oportunidade para compor receitas públicas.

Conforme estudo realizado pela Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais (Fiemg)[474], encomendados pela *British American Tobacco* (BAT), com a regulamentação da comercialização deste produto, o Brasil poderia ter um aumento de R$ 3,4 bilhões na arrecadação anual, pois tem-se uma média de 2,9 milhões de usuários no país[475]. A pesquisa ainda leva em consideração que, caso o setor nacional venha a produzir e distribuir esse produto, poderiam ser criados 124,5 mil empregos direitos e indiretos, especialmente pela projeção de crescimento desse mercado.

Entre os setores mais privilegiados com benefícios fiscais, o setor automotivo é um dos exemplos mais emblemáticos. Desde a instalação da indústria automotiva no Brasil, em 1957, o segmento tem sido amplamente favorecido por sucessivos programas de incentivos, como a criação da Câmara Setorial Automotiva em 1992, o Regime Automotivo Brasileiro em 1995, o Inovar-Auto em 2013 e, mais recentemente, o Rota 2030, instituído em 2018. Esses programas garantiram subsídios, créditos subsidiados e incentivos tributários que, ao longo do tempo, ampliaram a competitividade do setor no mercado nacional. Contudo, a política de incentivos fiscais não esteve isenta de controvérsias. Um exemplo claro é a condenação do Brasil pela Organização Mundial do Comércio (OMC) devido à prática de comércio exterior considerada ilegal, envolvendo medidas protecionistas adotadas no âmbito do programa Inovar-Auto. Em 2023, o retorno de incentivos para o carro popular reacendeu o debate sobre a legitimidade e o impacto desses benefícios fiscais na justiça fiscal e na eficiência econômica.

No mesmo contexto, a tributação de combustíveis e os incentivos fiscais para veículos elétricos e biocombustíveis, como o etanol e o hidrogênio, têm ganhado relevância no debate público no contexto brasileiro. Em um cenário global de transição energética, o Brasil busca se

---

[474] Disponível em: < https://www.fiemg.com.br/> Acesso em: 04 de jan. 2024.
[475] Disponível em: < https://static.poder360.com.br/2024/01/ipec-pesquisa-cigarros-eletronicos-2023.pdf> Acesso em: 04 de jan. 2024.

consolidar como protagonista na produção de combustíveis renováveis. Entretanto, os desafios para estruturar uma política tributária que equilibre incentivos e sustentabilidade permanecem. A dependência excessiva de subsídios para biocombustíveis, a tributação elevada sobre combustíveis fósseis e a falta de estímulos robustos para a ampliação da frota de veículos elétricos e híbridos são questões que exigem maior atenção do poder público. Tais medidas são indispensáveis não apenas para alcançar metas ambientais, mas também para garantir maior justiça tributária e promover a sustentabilidade econômica. Reservamos tópico próprio sobre a tributação ambiental em que se aprofundará sobre as questões dos veículos eletrificados.

Ao que nos parece, estamos retornando ao aspecto dos privilégios odiosos, em que os membros da nobreza e o alto clero escapavam da mira dos tributos[476]. Aliás, não necessariamente um retorno, mas o enquadramento de que as discriminações fiscais do Estado Fiscal moderno são calcadas em critérios infundados ou meramente políticos[477]. Por certo, todos devem pagar os tributos de acordo com sua capacidade, sejam qualitativas, sejam quantitativas, não se admitido distinções incoerentes no sistema fiscal[478].

Porque se tem fundamento constitucional para os benefícios fiscais, isso não significa que haverá carta branca para uma concessão ilimitada na utilização da desoneração tributária. Se "*la constitucionalidad de los beneficios fiscales deberá ponerse a prueba en relación com la finalidad constitucional que persigam*",[479] fazendo valer todos os valores nela contido.

2.6.3 Evasão e Elisão Tributária frente à Capacidade Contributiva: Há um direito de planejar?

É amplamente reconhecido que o princípio da legalidade constitui um dos pilares estruturantes do Estado de Direito contemporâneo, desempenhando papel central na conformação do sistema jurídico dos Estados modernos. Tal princípio consagra a submissão da atuação estatal, aos limites previamente definidos pela norma legal, assegurando previsibilidade, segurança jurídica e proteção contra arbitrariedades.

---

[476] PASSOS, Irapuan de Souza. **Matriz Tributária Brasileira e Princípio da Capacidade Contributiva.** 1.ed. São Paulo: Almedina, 2023, p. 142.
[477] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999, p. 82.
[478] NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 3.ed. Coimbra: Almedia, 2015, p. 438
[479] MOICHE, Suzana Bokobo. **Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales**. Madrid: Civitas. Ediciones, 2000. p. 129.

No campo tributário, o princípio da legalidade assume contornos de particular rigidez, na medida em que toda relação jurídico-tributária tem como pressuposto necessário a definição legal de seus elementos constitutivos[480]. Em conformidade com a reserva legal estrita prevista no texto constitucional, é exclusivamente por meio de lei em sentido formal que se pode instituir tributos, bem como estabelecer as obrigações tributárias delas decorrentes. Assim, a legalidade não se limita a ser um postulado formal de validade normativa, mas revela-se também como um critério axiológico de proteção do contribuinte, assegurando-lhe previsibilidade quanto aos eventos econômicos que podem ser juridicamente qualificados como hipóteses de incidência, consideradas em suas dimensões material, temporal e espacial, e às consequências jurídicas que deles decorrem, no que se refere à definição dos sujeitos passivos e à quantificação do dever tributário. Desse modo, o princípio da legalidade tributária opera simultaneamente como limite ao poder de tributar e como garantia fundamental do contribuinte no Estado Democrático de Direito[481].

A legalidade, nesse contexto, constitui simultaneamente um fundamento de validade e um limite à atuação estatal em matéria fiscal. No entanto, persiste na doutrina especializada um debate relevante quanto à natureza das hipóteses de incidência tributária: discute-se se tais hipóteses se estruturam como conceitos, de conteúdo mais aberto e passível de concretização, ou como tipos, dotados de maior delimitação formal e estrutura lógica fechada. Essa distinção repercute diretamente na interpretação e aplicação do Direito Tributário, sobretudo no tocante ao alcance e à precisão das normas instituidoras de tributos.[482]

Heleno Torres[483] observa que a relação entre conceitos e tipos no Direito Tributário é de natureza intrínseca e indissociável, na medida em que não se pode dissociar a função conceitual da estrutura típica nem pretender a prevalência absoluta de um sobre o outro. De acordo com o autor, a ausência de tipificação esvaziaria o alcance e a eficácia dos conceitos

---

[480] Paulo Ayres Barreto aduz: "Vivemos sob o império da lei. Em matéria tributária, a exigência é ainda maior. A legalidade há de ser estrita" (BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário**: Limites Normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 86). Mesmo sentido, Yamashita afirma que a norma tributária deve ser interpretada estritamente (YAMASHITA, Douglas. **Elisão e Evasão de Tributos.** São Paulo: Lex Editora, 2005, p. 140).

[481] Paulo de Barros Carvalho fundamenta que o princípio da legalidade aplica-se na plenitude da regra-matriz de incidência tributária: sua estrutura lógico-sintática há de ser saturada com as significações do Direito Positivo (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: linguagem e método. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 309).

[482] Sobre a legalidade estrita, Sampaio Dória (DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2.ed. São Paulo, Bushatsky, 1977, p. 96) aduz e questiona: "A estrita legalidade dos tributos é cânone de natureza constitucional. Ora, se o legislador prefere, para instituir a tributação, a terminologia jurídico-formal à indicação do conteúdo econômico, como pode o aplicador da lei, mudar isso?". Esse é justamente um dos pontos mais relevantes na discussão do planejamento fiscal.

[483] TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 58 – 66.

jurídicos, ao passo que, sem a base conceitual, os tipos normativos restariam imprecisos, ambíguos e desprovidos de delimitação suficiente.

Nesse sentido, os conceitos jurídicos operam como instrumentos de seleção abstrata de propriedades e características dos fatos e objetos do mundo empírico, podendo, conforme sua conotação, ampliar ou restringir o campo de aplicação normativa (denotação). A forma como essas categorias se expressa, seja como tipo ou conceito, dependerá do grau de exigência por certeza e segurança jurídica no contexto da aplicação do direito. Exemplos como "renda", "mercadoria", "propriedade" e "serviços" ilustram essa flexibilidade conceitual, a qual oscila entre exigências de abstração e de precisão, conforme o objeto tributável e os efeitos jurídicos esperados.

Os sistemas fiscais operam com conceitos jurídicos estruturantes, os quais fornecem as bases teóricas e lógicas para a construção das normas de incidência, enquanto cabe à lei, em sentido formal e estrito, a tarefa de configurar tipos normativos que concretizem esses conceitos e viabilizem a aplicação do direito positivo. As normas de Direito Tributário, sobretudo aquelas relativas à instituição de impostos, caracterizam-se pela seleção normativa de propriedades extraídas de fatos ou situações dotadas de relevância econômica, que se expressam sob a forma de tipos fechados, isto é, construções normativas específicas e delimitadas, aptas a compor a hipótese de incidência tributária.

Nessa perspectiva, afirma-se o valor da tipicidade fechada como corolário direto do princípio da legalidade, uma vez que a incidência da norma tributária somente se opera quando houver perfeita correspondência entre o evento ocorrido no plano fático e a descrição normativa previamente delineada no antecedente da regra de incidência. Em outras palavras, o tributo somente poderá ser exigido se o fato gerador se enquadrar de forma exata e exaustiva nos contornos da hipótese de incidência.

Alberto Xavier[484] entende que o princípio da legalidade desempenha dupla função no âmbito do Direito Tributário: de um lado, possui natureza proibitiva, atuando como garantia do contribuinte contra exigências fiscais não previstas em lei; de outro, manifesta-se de forma permissiva, ao assegurar liberdade jurídica sempre que não houver previsão normativa específica. Assim, na ausência de lei que institua validamente a obrigação tributária, o contribuinte conserva plena liberdade para dispor de sua conduta econômica, sem sofrer interferência do poder público. Por isso, o autor defende que a tipicidade fechada configura um valor fundamental do sistema tributário, pois restringe o uso da analogia e da interpretação

[484] XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 34.

extensiva com o fim de ampliar a incidência de tributos, condutas vedadas em razão da reserva legal estrita.

Nesse ponto, Malerbi[485] observa que o princípio da legalidade também garante ao contribuinte a liberdade de planejar suas atividades econômicas com base em parâmetros normativos claros e previamente estabelecidos, obstando qualquer intervenção estatal arbitrária ou não autorizada pelo ordenamento jurídico. Dessa forma, a legalidade não apenas limita o poder de tributar, mas também assegura a previsibilidade e a estabilidade das relações jurídicas, elementos essenciais à proteção da liberdade econômica e da segurança jurídica no Estado Democrático de Direito.

Em sentido divergente, Marco Aurélio Greco[486] defende uma relativização do princípio da legalidade no contexto do controle da abusividade nas práticas de planejamento tributário. Embora reconheça que tal flexibilização possa implicar certo grau de insegurança jurídica, sobretudo pela introdução de elementos extrajurídicos e pela inevitável subjetividade do intérprete, argumenta que a legalidade, mesmo imprescindível, não pode ser compreendida como sinônimo de tipicidade estrita. Seria, portanto, inviável exigir que o legislador antecipe, de forma exaustiva e pormenorizada, todas as condutas economicamente relevantes para fins fiscais, especialmente diante da dinamicidade das práticas empresariais e da morosidade inerente ao processo legislativo. A rigidez da legalidade deve ceder espaço a uma interpretação funcional e finalística, que permita ao ordenamento responder, com eficácia, à complexidade dos fenômenos contemporâneos, sem perder de vista os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Ricardo Lobo Torres[487], em linha crítica ao formalismo excessivo, adverte que a sobrevalorização do princípio da legalidade, tal como frequentemente concebida na doutrina e na jurisprudência, decorre de construções ideológicas dissociadas do conteúdo efetivo da Constituição, motivo pelo qual sustenta a necessidade de relativização desse princípio em determinados contextos. Para Fernando Zilveti[488], a legalidade não impede a utilização de interpretação extensiva por parte da administração tributária, sobretudo quando voltada ao enfrentamento de condutas abusivas no âmbito do planejamento tributário, desde que fundada em normas gerais que autorizem tal atuação.

---

[485] MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 81.
[486] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 143 – 159.
[487] TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. 2.ed. Rio de Janeiro: Elsevier gen, 2013, p. 135.
[488] ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 336.

Complementando essa visão, Marcus Abraham[489] assevera que a mera observância da tipicidade fechada não é suficiente para assegurar a segurança jurídica. Para o autor, a estabilidade e a previsibilidade das relações jurídico-tributárias só podem ser efetivamente alcançadas mediante uma leitura sistemática e integradora do texto constitucional, que considere, além dos princípios formais, os princípios materiais e sociais, notadamente no enfrentamento das distorções provocadas pelo uso indevido de planejamentos tributários que, embora formalmente lícitos, afrontam a finalidade da norma e o equilíbrio do sistema.

Não obstante, sustenta-se que esse princípio permanece como valor fundante do ordenamento jurídico brasileiro, especialmente no domínio tributário, tendo em vista que toda a atuação estatal em matéria fiscal deve estar estritamente vinculada a enunciados normativos previamente estabelecidos, de modo a não admitir margens alargadas de discricionariedade por parte das autoridades administrativas, tampouco a aplicação extensiva ou analógica das normas tributárias por parte dos órgãos julgadores, salvo quando em benefício do contribuinte.

Em conformidade com essa premissa, a Administração Tributária não dispõe de liberdade para eleger, à sua conveniência, quaisquer fatos como representações presumidas de capacidade contributiva; somente aqueles expressamente previstos em lei podem ser qualificados como hipóteses legítimas de incidência tributária. Ressalte-se, no entanto, que essa limitação não impede o Fisco de adotar medidas para desconsiderar estruturas artificiais ou condutas simuladas eventualmente apresentadas pelo contribuinte, desde que o faça dentro dos limites legais e mediante procedimento regularmente instituído, com respeito ao devido processo legal e aos princípios da boa-fé e da transparência fiscal.[490]Até porque, se não contribui de forma adequada, conforme as obrigações legais, haverá afronta a todo o sistema fiscal.

Fossati[491] sustenta que a soberania do Estado, no contexto tributário, manifesta-se legitimamente na sua capacidade de legislar, ou seja, de criar normas jurídicas por meio do devido processo legislativo. No entanto, uma vez encerrado esse processo e promulgada a

---

[489] ABRAHAM, Marcus. **Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo; Quartier Latin, 2007, p. 211. Em outra passagem, o autor reforça que a tipicidade fechada e a legalidade estrita não são suficientes para garantir a segurança das relações jurídicas, somente sendo alcançável pelos valores sociais (ABRAHAM, Marcus. **Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo; Quartier Latin, 2007, p. 305). Em sentido similar, Hermes Huck afirma que a legalidade estrita leva à injustiça, pois isenta de punição os atos dos indivíduos de caráter imoral e prejudiciais ao Fisco e à coletividade (HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão**: Rotas Nacionais e Internacionais. São Pualo: Sariva, 1997, p. 54). Não se defende o abandono dos valores sociais, como será visto em capítulo próprio. Somente discordamos da sobreposição dos mencionados valores à legalidade, pois a lei é justamente o instrumento democrático que viabilizará a aplicação justa e equânime da lei tributária.

[490] BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário**: Limites Normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 86)

[491] FOSSATI, Gustavo. **Planejamento Tributário e Interpretação Econômica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 112.

norma, tal soberania encontra seus próprios limites, pois o Estado, como expressão de um regime democrático, também se submete às regras que edita. Essa limitação, contudo, não deve ser interpretada de forma a engessar a atuação da Administração Tributária, tampouco justificar uma aplicação mecânica, rígida ou meramente literal das normas, pois, na verdade, se exige do intérprete sensibilidade hermenêutica e compromisso com os princípios constitucionais que orientam a tributação, de modo a assegurar equilíbrio entre a legalidade estrita e a eficácia do sistema fiscal.

Mesmo assim, vale o alerta de Heleno Torres[492] cujo pensamento propõe uma classificação analítica do princípio da legalidade tributária a partir de três dimensões complementares: (i) a reserva formal, que diz respeito à exigência de que determinadas matérias — especialmente aquelas previstas no artigo 146 da Constituição Federal — sejam disciplinadas exclusivamente por meio de lei complementar; (ii) a legalidade material, que impõe a tipificação exaustiva e precisa de todos os elementos essenciais da obrigação tributária; e (iii) a vinculatividade, que traduz a plena sujeição da atuação da autoridade fiscal aos comandos normativos previamente estabelecidos. Sob a perspectiva da legalidade material, o autor ressalta que as qualificações jurídicas e os limites semânticos dos textos legais não podem ser extrapolados ou reinterpretados pelas autoridades fazendárias no exercício da função administrativa, tendo em vista que qualquer superação desses limites sem base legal compromete a juridicidade da atuação fiscal e abre espaço para interferências indevidas de ordem política, econômica ou social. Por essa razão, o valor da tipicidade tributária exige, de um lado, um elevado grau de precisão técnico-descritiva por parte do legislador e, de outro, impõe restrições objetivas à atuação da Administração Tributária, delimitando seu campo de competência no ato de lançamento do crédito tributário e preservando a segurança jurídica na relação fisco-contribuinte.[493] Porém, entendemos que no cambo do planejamento tributário abusivo, torna-se complexa a exigência de um normativo fechado suficiente a reprmiri todos as

[492] TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 70- 71; 86 – 87. De modo similar, defende Hugo de Brito Machado ao proferir: "O princípio da legalidade considera tanto que os tributos só podem ser veiculados por lei, quanto que seus enunciados devem ser realizados mediante tipos. Conclui: não se pode admitir tributo sem definição legal do tipo sobre qual incide a lei tributária. Legalidade sem tipicidade é absolutamente insuficiente (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 105-107). Manoel Cavalcante referenda a legalidade sob dois aspectos: (i) sentido amplo – preeminência da lei na relação jurídico-tributária; (ii) sentido restrito – reserva legal dos elementos dos tributos. Sentido similar, Marina Figueiredo (FIGUEIREDO, Marina Vieira de. **Lançamento Tributário**: Revisão e seus efeitos. São Paulo: Noeses, 2014, p. 186) aduz a existência das duas perspectivas: (i) estrita legalidade e (ii) tipicidade fechada.

[493] Fossati alega que é o norte maior da dinâmica tributária brasileira. (FOSSATI, Gustavo. **Planejamento Tributário e Interpretação Econômica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 120).

condutas ilícitas dos contribuintes, cabendo uma certa margem de interpretação fundada em conceitos mais abertos.

A segurança jurídica, mesmo tendo a legalidade como ponto de partida, não a exaure de forma suficiente[494]. Roque Antonio Carrazza[495] entende que a segurança se desdobra em outros princípios constitucionais que funcionam como suas projeções lógicas e garantias operacionais, isto é, todo os valores do sistema fiscal os quais impõem limites temporais à eficácia das normas instituidoras ou majoradoras de tributos e garantem previsibilidade normativa e a proteção da confiança legítima do contribuinte, assegurando-lhe um espaço mínimo de planejamento e adaptação às novas exigências fiscais, em consonância com os postulados do Estado de Direito.

Para Charles McNaughton[496], a estrita observância ao princípio da legalidade, no que tange às normas gerais e abstratas que impõem deveres ou proíbem condutas, exige que tanto a proposição antecedente (hipótese de incidência) quanto a proposição consequente (dever jurídico) estejam claramente fundamentadas em enunciados extraídos dos textos legislativos. Na ausência dessa fundamentação normativa expressa, admite-se, excepcionalmente, a atividade de subsunção de fatos à norma, desde que essa operação interpretativa permaneça fortemente condicionada ao texto legal, sem ultrapassar os limites conferidos pelas competências tributárias dos entes federativos. Dessa forma, o autor conclui que ninguém poderá ser compelido ao pagamento de tributo sem que haja prova de que o fato ocorrido se subsume, de forma inequívoca, à hipótese de incidência prevista em lei, o que afasta a possibilidade de exigência tributária fundada em analogia ou interpretação extensiva que ultrapasse os limites legais ou desvirtue as competências constitucionalmente atribuídas, preservando, assim, o núcleo do princípio da legalidade tributária e a segurança jurídica do contribuinte.

---

[494] Sobre o tema James Marins (MARINS, João. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 13 – 14) assevera que "segurança material consiste na plena previsibilidade das regras de tributação, o que se logra-tão-somente através da observância formal e material da reserva absoluta da lei, do princípio da estrita legalidade que se desdobra na tipicidade em matéria tributária. Segurança formal que se expressa no *modus operandi* administrativo revelado pelo procedimento de fiscalização e lançamento. Segurança processual revelada pela qualidade do procedural *due process of law* que baliza a atuação dos julgadores administrativos e judiciais para a lide fiscal". Significa, portanto, se o Estado é detentor da competência legislativa e a atribuição legal de fiscalizar, lançar e julgar em matéria tributária, a observância a legalidade e segurança jurídica deve ser extremamente rigorosa.

[495] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 215.

[496] MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva**: Completabilidade e sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 99. Hugo de Brito Machado (MACHADO, Hugo de Brito**. Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 111) também defende que relativização desmedida do princípio da legalidade permitiria a inadmissível analogia para fins de aplicação da norma tributária.

Ao tratar da relação entre o princípio da segurança jurídica e o planejamento tributário, seguindo uma visão mais restrita, Ayres Barreto[497] destaca que a segurança jurídica exige, como condição essencial, a estabilidade das relações jurídicas, a previsibilidade das ações estatais e a garantia de que os contribuintes não serão surpreendidos por mudanças interpretativas arbitrárias. Nesse contexto, o autor sustenta que a possibilidade de planejar condutas futuras é inerente à ideia de Estado de Direito e pressupõe que o contribuinte tenha acesso claro e confiável ao conteúdo das normas jurídicas que disciplinam a matéria tributária. Assim, reconhecer a legitimidade do planejamento tributário lícito implica também delimitar, de forma objetiva, os contornos normativos da elisão fiscal, afastando interpretações subjetivas e arbitrárias que gerem incertezas. Assegurar que o contribuinte compreenda e confie nos parâmetros legais que autorizam a adoção de determinadas estratégias fiscais lícitas é uma exigência derivada da própria noção de segurança jurídica, cujo desrespeito compromete a racionalidade do sistema tributário e mina a confiança legítima depositada no ordenamento.

E, por isso, Heleno Torres[498] compreende que o princípio da segurança jurídica tem por finalidade assegurar previsibilidade na regular positivação e aplicação do Direito, especialmente no âmbito das relações entre o Estado e o contribuinte, sendo imprescindível a existência de um conjunto normativo dotado de clareza e estabilidade, que permita a identificação precisa do conteúdo jurídico aplicável a cada situação, a fim de garantir a concretização da segurança jurídica requer a atuação isonômica e coerente das autoridades competentes, tanto na interpretação quanto na aplicação das normas, de modo a evitar arbitrariedades.

Paulo de Barros Carvalho[499] classifica a segurança jurídica como um sobrevalor ou sobreprincípio, na medida em que se concretiza por meio de diversas normas previstas em nosso ordenamento jurídico:

> O princípio da certeza do Direito traduz as pretensões do primado da segurança jurídica no momento em que de um lado (i) exige do enunciado normativo a especificação do fato e da conduta regrada, bem como, de outro, (ii) requer previsibilidade do conteúdo da coatividade normativas.

---

[497] BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário**: Limites Normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 82 – 84

[498] TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 68.

[499] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: linguagem e método. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 287. Maria Ângela também destaca o caráter implícito da segurança jurídica, o qual, mesmo inexistindo formulação expressa, constitui base axiológica de todo o ordenamento jurídico, cuja construção decorre da conjugação de várias normas jurídicas (PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As Sanções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 101).

Maria Ângela[500] aduz que as normas sancionatórias devem ainda maior apego à previsibilidade:

> A tipicidade determina que a lei especifique, de maneira clara e inequívoca, os elementos descritores do fato jurídico infração e os dados prescritores da relação jurídica sancionatória. As autoridades fiscais ao aplicarem o direito ao caso concreto, impõe-se que identifiquem, minuciosamente, os elementos da materialidade do fato típico na concreção do ilícito.

Sendo o tributo uma imposição estatal cuja exigibilidade se encontra condicionada à estrita delimitação legal de todos os seus elementos essenciais, é coerente afirmar que as hipóteses que envolvam a prática de atos ilícitos também devem observar rigor equivalente.

Se, por um lado, a Administração Pública deve pautar sua atuação interventiva sobre o patrimônio do cidadão nos estritos limites traçados pela legislação vigente, por outro, o contribuinte, fora das obrigações jurídicas positivadas, exerce sua liberdade patrimonial e sua autonomia na gestão de seus interesses econômicos. Essa liberdade, durante longo período, foi compreendida em termos quase absolutos, servindo de fundamento para a legitimação das práticas de planejamento tributário, muitas vezes sem maiores restrições normativas.

Contudo, à luz da ordem constitucional, especialmente dos princípios que regem a atividade tributária, impõe-se uma releitura dessa dicotomia. A análise das estratégias de elisão e evasão fiscal exige a ponderação entre distintos valores constitucionais, em que a tensão entre esses princípios impõe ao intérprete o desafio de identificar os limites normativos da liberdade de planejamento, sem desconsiderar as finalidades constitucionais da tributação e o compromisso com a justiça fiscal.

Considerando que os princípios constitucionais, observa-se que aqueles relacionados à liberdade negocial assumem predominantemente a natureza de valores jurídicos, cuja construção semântica resulta de um processo histórico-cultural enraizado nas conquistas civilizatórias associadas aos denominados direitos de primeira dimensão. Esses direitos, oriundos do ideário liberal, constituem-se, essencialmente, como garantias negativas destinadas

---

[500] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário.** São Paulo: Noeses, 2015, p. 104 – 105. Neste mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho profere: "Se considerarmos os valores máximos acolhidos por nosso Texto Constitucional, principalmente em termos de tributação – segurança e certeza – que sustentam os cânones da legalidade e da tipicidade, torna-se extremamente problemático captar a figura da desconsideração do negócio jurídico, em especial tomando como critério o 'abuso de direito' e a 'fraude à lei', aludindo a noções de ordem econômica. São procedimentos e conceitos que devem respeitar esses princípios, especialmente ao tratar de matéria de imposição tributária (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: Linguagem e Método. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 881).

a impor restrições ao poder estatal, assegurando a preservação das liberdades individuais, notadamente as relacionadas à liberdade de iniciativa e à proteção da propriedade privada.

É precisamente desse binômio, liberdade e propriedade, que emergem os fundamentos axiológicos da ordem econômica constitucional, estruturando um conjunto de valores que conferem legitimidade à atuação autônoma dos particulares na esfera econômica, em que constituem pilares do regime democrático contemporâneo e influenciam diretamente a interpretação de práticas como o planejamento tributário, exigindo que eventuais limitações estatais à autonomia privada sejam justificadas pelo ordenamento jurício.

Nesse horizonte, Paulo de Barros Carvalho[501] classifica a liberdade como um verdadeiro sobreprincípio, atribuindo-lhe um estatuto normativo superior em razão de sua natureza de direito fundamental que permeia todo o ordenamento jurídico, manifestando-se sob distintas conformações e projeções axiológicas. Trata-se de um valor estruturante do Estado Democrático de Direito, cuja presença transversal assegura a limitação do poder estatal e a consagração da dignidade da pessoa humana enquanto centro de imputação normativa.

No plano econômico, a liberdade assume especial relevo, consagrando-se como fundamento do regime de livre iniciativa e da autonomia privada que delineiam o espaço de autodeterminação dos indivíduos na condução de suas atividades econômicas, inclusive no que tange à sua relação com o Estado Fiscal. A liberdade econômica, assim concebida, não se reduz à abstenção estatal, mas impõe ao ordenamento jurídico a tarefa de garantir que o contribuinte disponha de um ambiente normativo estável, previsível e compatível com sua autonomia decisória, inclusive no exercício legítimo de estratégias de organização patrimonial e de planejamento tributário.

Em um estágio inicial de desenvolvimento da dogmática jurídica, notadamente sob a influência do liberalismo clássico, os valores sociais não eram determinantes, prevalecendo de forma ilimitada a autonomia da vontade como fundamento da ordem privada. Nesse contexto, vigorava o princípio da ampla liberdade contratual, por meio do qual as partes possuíam plena liberdade para estipular o conteúdo de seus pactos, sendo vinculadas aos termos convencionados segundo a máxima *pacta sunt servanda*.

Essa concepção subjetivista atribuía primazia quase irrestrita à vontade das partes na constituição e regulação dos efeitos jurídicos decorrentes dos negócios celebrados, dificultando qualquer forma de controle externo, seja quanto à formação do vínculo, seja quanto às

[501] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: linguagem e método. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 296.

consequências jurídicas dele derivadas[502]. Para tanto, a visão meramente formal pode inviabilizar a apreciação finalística do conteúdo dos negócios jurídicos, mesmo quando os efeitos ultrapassavam colidiam com valores superiores de justiça, equilíbrio ou função social.

Passou-se, então, a reconhecer a necessidade de juridicização objetiva da vontade contratual, de modo que esta não mais se sustentasse como expressão meramente subjetiva dos contratantes, mas sim como manifestação juridicamente relevante e compatível com a estrutura normativa vigente, inclusive na perspectiva axiológica. Nessa perspectiva, a vontade das partes passou a ser interpretada à luz de categorias abstratas previstas no ordenamento jurídico, permitindo sua subsunção à hipótese de normas previamente estabelecidas, em que se possibilita não apenas a análise das vicissitudes da declaração de vontade, mas também a verificação quanto à adequação do objeto contratual aos interesses coletivos e à função social do contrato.

Nesse sentido, Marcus Abraham[503] observa que, em virtude da mudança de paradigma promovida pela constitucionalização do Direito Privado, a noção tradicional de autonomia da vontade cede lugar à autonomia privada com função social, concebida como a faculdade de autorregulamentação dos próprios interesses pelos indivíduos, desde que respeitados os direitos de terceiros e os valores fundamentais consagrados pela ordem constitucional. Assim, a liberdade contratual deixa de ser absoluta e passa a ser funcionalizada, inserida no contexto de um sistema jurídico comprometido com a dignidade da pessoa humana, a solidariedade e a realização da justiça social.

Greco[504] reconhece a existência de um legítimo direito de auto-organização patrimonial por parte do contribuinte, o qual decorre da autonomia privada e da liberdade econômica asseguradas constitucionalmente, mas adverte que tal prerrogativa não possui caráter absoluto, à semelhança dos demais direitos consagrados no ordenamento jurídico brasileiro, os quais estão sujeitos à conformação pelos princípios constitucionais, em especial os de natureza social.

Dessa forma, a prática de atos civis simulados, abusivos ou que contrariem a finalidade econômica dos negócios jurídicos pode repercutir validamente no campo do Direito Tributário,

---

[502] A autonomia privada não é sinônimo de autonomia da vontade, apesar de uma indissolúvel ligação. A primeira há de ser vista como um poder de regular os próprios interesses, cujo exercício, mediante a autonomia da vontade, deve verificar-se dentro de parâmetros predeterminados pelo Direito Positivo, mas sem que a este se subordine. Autonomia da vontade prevalecia a liberdade contratual, autodeterminação e a *pacta sunt servanda*. Mas, hoje impera a autonomia privada limitada primordialmente pela função social do contrato (TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003 p. 119- 127). No mesmo sentido, BOZZA, Fábio Piovesan. **Planejamento Tributário e Autonomia Privada**. v. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 139 – 141.

[503] ABRAHAM, Marcus. **Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo, Quartier Latin, 2007, p. 157.

[504] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 187

justificando a desconsideração da forma adotada e a requalificação da conduta pela Administração Tributária, desde que em consonância com os princípios constitucionais aplicáveis, como os da capacidade contributiva, da solidariedade fiscal e da justiça tributária. Mesmo que diante da importância da elisão fiscal, só haveria legitimidade se compatível com a ordem constitucional, ou sejam desde que não viole direta ou indireta às normas tributárias, nem instrumento de esvaziamento ilegítimo da obrigação tributária.

Por tal razão, Heleno Torres[505] entende que a autonomia privada deve ser compreendida como um verdadeiro princípio de natureza constitucional, inserido no âmbito do direito civil-constitucional, por se tratar de um poder normativo conferido pela própria Constituição às pessoas, seja individualmente, seja de forma coletiva, permitindo-lhes determinar efeitos jurídicos a partir de comportamentos livremente assumidos. Essa prerrogativa traduz-se na capacidade dos particulares de criar situações jurídicas válidas, mediante o exercício legítimo de sua liberdade, conformando o conteúdo das relações jurídicas com base em sua vontade. A autonomia privada constitui expressão da liberdade de conformação normativa dentro dos limites constitucionais, permitindo aos indivíduos exercerem sua autorregulamentação, desde que compatível com os direitos fundamentais e os princípios estruturantes do ordenamento jurídico, como a dignidade da pessoa humana, a função social e a solidariedade.

Hugo de Brito Machado[506] sustenta que a própria Constituição, ao consagrar o princípio da livre iniciativa, reconhece ao cidadão o direito de exercer livremente atividades econômicas e profissionais, desde que tais práticas não contrariem os parâmetros constitucionais ou infraconstitucionais, permanecendo a legitimidade constitucional do planejamento jurídico dos negócios, inclusive com a finalidade de obtenção de benefícios fiscais, desde que observado o ordenamento vigente.

Alberto Xavier[507], por sua vez, adota uma posição mais incisiva ao afirmar que, na ausência de vedação expressa na Constituição da República, o próprio legislador estaria impedido de proibir genericamente as práticas de elisão fiscal, entendendo que a liberdade de gestão patrimonial constitui expressão legítima da autonomia privada e da liberdade econômica. Embora tal entendimento não possa ser acolhido em sua integralidade, uma vez que o legislador possui competência para disciplinar e, inclusive, restringir condutas que configurem abuso de

---

[505] TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 107

[506] MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 107.

[507] XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 104.

forma ou fraude à lei, é certo que o texto constitucional não autoriza a imposição de normas que, de forma ampla e irrestrita, inviabilizem toda e qualquer prática de organização patrimonial voltada à racionalização da carga tributária. Cabe ao legislador, portanto, definir com precisão as condutas que se caracterizam como evasivas, respeitando os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes e observando a coerência axiológica do sistema fiscal, cuja finalidade deve ser orientada pela justiça tributária, segurança jurídica e proteção da confiança legítima.

Talvez seja pertinente seu raciocínio se levarmos em consideração o que prevê o princípio da capacidade contributiva. Se, porventura, todos devem contribuir de acordo com sua capacidade, significa que qualquer conduta redutora de tributação, a qual deveria incidir na hipótese, já estarei em confronto aos sistemas fiscais, justamente o que se pretende debater mais a frente no presente tópico.

A análise da autonomia privada no contexto do planejamento tributário remete, inevitavelmente, à discussão acerca da causa dos negócios jurídicos, pois, diante das limitações impostas pela ordem constitucional, notadamente aquelas derivadas dos princípios de função social e justiça fiscal, a validade dos negócios jurídicos não pode ser aferida exclusivamente à luz da vontade formal das partes, mas deve considerar a efetiva correspondência entre a estrutura jurídica do negócio e a finalidade econômica ou social que o justifica.

Negócios jurídicos desprovidos de causa legítima, isto é, que não atendam aos propósitos funcionalmente reconhecidos pelo ordenamento ou que estejam dissociados dos interesses sociais que informam sua existência, não apenas deixam de produzir efeitos no âmbito do Direito Privado, como também podem ser desconsiderados pela Administração Tributária, especialmente quando sua finalidade última for a indevida supressão da carga tributária.

Torna-se pertinente avançar para a análise dos princípios constitucionais que consagram valores sociais no campo tributário, com especial destaque para o princípio da capacidade contributiva, o qual representa um dos fundamentos axiológicos mais relevantes na estrutura do sistema fiscal moderno, orientando a distribuição dos encargos tributários segundo critérios de justiça, solidariedade e equidade.

Os limites jurídicos aplicáveis ao planejamento tributário gravitam, em grande medida, em torno do conflito normativo existente entre princípios garantidores de ordem liberal, como a legalidade estrita, a segurança jurídica e a liberdade econômica, e princípios de natureza eminentemente social, tais como a solidariedade fiscal, a capacidade contributiva e a isonomia, em que se revela a complexidade do ordenamento jurídico-tributário contemporâneo, no qual

coexistem vetores de proteção ao contribuinte e fundamentos que legitimam a intervenção estatal em prol da justiça fiscal.

Neste ponto do estudo, propõe-se uma análise crítica da aplicabilidade dos valores constitucionais associados à solidariedade fiscal, visando confrontá-los com os demais princípios previamente examinados. O objetivo é promover uma leitura sistemática e equilibrada que permita, à luz dos fundamentos constitucionais, identificar os contornos legítimos da liberdade de planejamento tributário sem comprometer os ideais de equidade, justiça distributiva e responsabilidade coletiva no financiamento das funções estatais. Almeja-se, assim, alcançar uma solução interpretativa coerente com a principiologia constitucional e funcionalmente adequada às exigências de um Estado Fiscal moderno.

É inegável a multiplicidade de mecanismos utilizados com o intuito de frustrar a incidência tributária, especialmente no contexto dos chamados planejamentos tributários abusivos ou agressivos, vez que revestidas de aparente legalidade formal, porém incompatíveis com os fins legítimos da fiscalidade. Aliás, destacam-se premissias combativas desenvolvidas em orndenamentos jurídicos como a fraude à lei, o abuso de direito e o abuso de forma jurídica, a prevalência da substância sobre a forma, a ausência de causa negocial, o *business purpose test* e a simulação. Cada uma dessas categorias visa delimitar os limites entre o planejamento tributário legítimo e as práticas artificiais que não necessariamente estariam adstritas ao aspecto normativo fechado, mas que violam os princípios constitucionais da justiça fiscal, da boa-fé e da solidariedade tributária, autorizando, nesses casos, a desconsideração dos atos praticados e a recomposição da realidade tributável.

Em tese, fraudar a lei é configurada pela realização de um ato que, embora formalmente revestido de legalidade, isto é, amparado por uma norma válida (norma de cobertura), possui finalidade concreta voltada à evasão dos efeitos de outra norma jurídica que incidiria sobre a mesma situação hipotética, caso esta tivesse sido configurada de modo substancialmente verdadeiro. Remonta-se em uma conduta que utiliza um expediente normativamente permitido como meio de contornar a incidência de uma norma proibitiva ou imperativa, frustrando a eficácia da ordem jurídica por via indireta.

Muito embora transparece aparência de licitude, sua essência jurídica ou finalidade efetiva, revela-se ilícita, na medida em que está direcionada a evitar o cumprimento de obrigações que decorreriam da norma que se pretende iludir, justamente por envolver uma incongruência entre a forma jurídica adotada e o conteúdo material do comportamento, autorizando o intérprete a desconsiderar os efeitos pretendidos pelos sujeitos e a aplicar a norma

elidida, com base na supremacia da substância sobre a forma e na preservação da finalidade normativa.[508]

Brandão Machado[509] conceitua a fraude como uma forma de violação oblíqua ao ordenamento jurídico, caracterizada pela adoção de condutas que, apesar de não infrinjir expressamente o texto literal da norma, contrariam-lhe o espírito e a finalidade, tendo em vista que este comportamento fundado em formas jurídicas lícitas e de aparente conformidade legal, mas que, na substância, busca produzir efeitos que são vedados pelo sistema normativo, evidencia um desvio da função legítima do instituto jurídico utilizado. Tem-se, por consequência jurídica, a configuração da fraude implica a invalidade do negócio jurídico, por estar maculado por vício de finalidade.

Ricardo Ribeiro[510] entende que a figura da desconsideração de atos jurídicos encontra aplicação legítima como mecanismo de reação estatal diante de planejamentos tributários abusivos, já que sua caracterização repousa na constatação de um dano efetivo ou potencial à Fazenda Pública, decorrente da adoção, por parte do contribuinte, de estruturas jurídicas formalmente válidas, mas orientadas exclusivamente à obtenção de economia fiscal, sem substrato negocial relevante. Não se nega a licitude formal dos atos praticados, mas se questiona a sua eficácia jurídica perante o Fisco, especialmente quando tais condutas geram repercussões negativas ao erário por meio da manipulação artificial de formas legais, isto é, não só afeta a administração pública, mas os próprios cidadãos também contribuites. A análise proposta pelo autor, portanto, desloca o foco da validade do ato para os seus efeitos fiscais concretos, permitindo à Administração Tributária desconsiderar a estrutura adotada pelo contribuinte quando esta for desprovida de substância econômica e tiver por única finalidade a supressão indevida da carga tributária.

---

[508] Em sentido similar, Tulio Rosembuj afirma que fraude à lei é um ataque indireto ao conjunto normativo de um sistema jurídico, em que se realiza atos com amparo em uma norma de cobertura para se obter resultado vedado em norma de natureza proibitiva (ROSEMBUJ, Tulio. **El fraude de lei, la cimulación y el abuso de las formas em el derecho tributário**. Barcelona: Marcial Pons. 1999, p. 38 – 40).

[509] Atienza define fraude à lei como: a) existência de regra regulativa que permite realizar certo ato; b) benefício indevido; c) inexistência de regra proibitiva. (ATIENZA, Manuel. **Ilícitos Atípicos:** sobre o abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder. 1.ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 65). Paulo Ayres define: "Fraude à lei decorre de uma violação indireta da lei. A ação perpetrada é fundada ou advém de atos ou fatos aparentemente lícitos, mas que, verdadeiramente, consubstanciam ofensa a princípio cogente ou ao chamado espírito da lei". (BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário**: Limites Normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 146).

[510] RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003, p. 148 – 157. O autor entende haver cinco elementos na configuração do abuso de direito em matéria tributária: a) Harmonia entre vontade, objeto do negócio jurídico, forma adotada e os efeitos produzidos; b) Intenção predominante de afastar a incidência do tributo; c) Identidade de efeitos econômicos entre os atos práticos e a hipótese de incidência tributária; d) Licitude civil da forma; e) A própria economia da forma adotada.

Sob outra perspectiva, o abuso de direito encontra seu fundamento último na força normativa da Constituição, notadamente na consagração dos princípios que estruturam a ordem jurídica no Estado Fiscal moderno. Assim, mesmo na ausência de regulamentação infralegal específica, o sistema constitucional já oferece, por meio de seus princípios, como a boa-fé, a solidariedade, a função social e a moralidade administrativa, parâmetros suficientes para reprovar condutas abusivas, inclusive no campo das relações tributárias. Nessa linha, a repressão à abusividade não depende exclusivamente da positivação de comandos legais expressos, mas pode ser extraída diretamente da principiologia constitucional, em conformidade com a lógica dos deveres fundamentais e da justiça fiscal[511].

No que tange ao *business purpose*, a exigência de que os atos jurídicos possuam uma finalidade negocial substancial remonta à clássica formulação de Sampaio Dória[512], que já identificava a necessidade de um objetivo, propósito ou utilidade de natureza material ou mercantil, que transcenda o mero interesse em reduzir encargos tributários, em que somente a presença de um fim negocial legítimo, desvinculado da pura motivação fiscal, conferiria validade ao planejamento tributário adotado.

Greco[513], por sua vez, compreende que a exigência de finalidade no negócio jurídico, ainda que não nos moldes do direito anglo-saxão, decorre diretamente da solidariedade social como princípio constitucional estruturante. Contudo, ressalva que a simples busca pela economia tributária não torna a conduta, por si só, ilícita, desde que haja causa negocial válida que justifique a estrutura adotada, pois ausência de substância ou de propósito econômico autêntico é que poderia, nesse caso, legitimar a reação do Estado frente à artificialidade do planejamento, sob pena de se vulnerar o equilíbrio fiscal e os valores que informam o sistema tributário nacional.

---

[511] Marco Aurélio Greco, além de sustentar a aplicabilidade do art. 187 do Código Civil na luta contra a abusividade do planejamento tributário, rechaça o aspecto constitucional do **abuso de direito**, uma vez que, para o autor, "o fenômeno tributário não deve ser mais visto como simples agressão ao patrimônio individual, mas como instrumento ligado ao princípio da solidariedade social". E, por fim conclui: "A atitude do Fisco no sentido de desqualificar e requalificar os negócios privados somente poderá ocorrer se puder demonstrar de forma inequívoca que o ato foi abusivo por ter sido distorcido seu perfil objetivo ou extrapolados seus limites, o que pode, em tese, configurar-se, inclusive se tiver por única ou principal finalidade conduzir a um menor pagamento de imposto" (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 200 – 208).

[512] DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 75.

[513] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário,** São Paulo: Dialética, 2011, p. 184. Em outra passagem, Greco (Ibidem, p. 236), afirma que o motivo tem que ser extratributário, mas não se limita ao mercantil, podendo ser de ordem familiar, política, mudança de regime, etc. Contudo, parece-nos um pouco equivocado esse posicionamento. Por que é admissível qualquer outra razão, menos a pretensão de economizar tributos? Como já dito, o próprio fato de viabilizar uma redução da carga tributária possui essencialmente um sentido mercantil. Aliás, buscar razões familiares, políticas ou qualquer outra *extratributária*, parece-nos que tornará ainda mais complexa a determinação de legitimidade dos atos que envolvem um planejamento tributário, haja vista serem justificativas extremamente vagas e subjetivas ao intérprete aplicador, situação em que não se identifica qualquer critério pertinente ao Direito Positivo.

Assim, independente do critério a ser adotado, verifica-se a tentativa do contribuinte se "esquivar" da tributação que lhe cabe, através de artifícios que, embora não preencham um modal proibitivo de uma norma específica, fere todo o sistema fiscal, em especial a capacidade contributiva. Não se quer afirmar que o Fisco deveria desconsiderar todos os demais aspectos do sistema. Quer-se destacar que a capacidade contribuitiva é o combustível para a atividade fiscalizatória, com o intuito de identificar qual fato efetivamente ocorreu e, assim, aplicar a justa tributação.

Com efeito, o Estado Fiscal contemporâneo está orientado por um ideal de justiça fiscal, entendido como instrumento normativo e axiológico voltado à concretização dos direitos fundamentais por meio da arrecadação equitativa e racional de receitas públicas, representando, inclusive, o ponto de convergência entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro, quem apesar de sistematicamente distinguidos por razões didáticas, mantêm entre si uma profunda interdependência funcional e epistemológica. Ao reconhecer o tributo como relevante fonte de financiamento das atividades estatais, deve-se propor a formação conceitual da justiça fiscal, compreendida não apenas como igualdade na distribuição da carga tributária, mas como condição estruturante para a compreesão do bem comum[514]. A todos a coisa pública pertence.

Retomam-se, neste momento, as contribuições de Casalta Nabais[515] no tocante à natureza do dever fundamental de pagar impostos, concebido pelo autor não como simples manifestação de poder estatal, mas como elemento estruturante da vida em sociedade, poisa relação jurídico-tributária não deve ser compreendida sob a lógica reducionista de um vínculo assimétrico, em que o Estado impõe obrigações e o cidadão apenas se submete de forma passiva. Ao contrário, essa relação assume uma feição cooperativa e solidária, traduzindo-se em uma manifestação do compromisso recíproco entre o indivíduo e a coletividade. Não se trata de mera renúncia patrimonial imposta coercitivamente, mas um contributo essencial à realização do projeto comum de vida organizada, sendo expressão concreta da solidariedade no pertecimento do todo social.

É incontestável a existência e a centralidade dos valores constitucionais que informam a tributação, conforme se verifica tanto na Constituição da República Federativa do Brasil quanto na Constituição da República Portuguesa[516]. A própria terminologia empregada pelos

---

[514] Para Paulo de Barros Carvalho a *justiça* é a diretriz suprema do sistema jurídico, sendo também um *sobreprincípio*, por se manifestar por meio de diversos outros valores também previstos em patamar constitucional (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: linguagem e método. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 299).
[515]NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 3.ed. Coimbra: Almedia, 2015, p. 185.
[516] Ernani Contipelli (CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária**. Coimbra: Almedina, 2010, p. 189) afirma que esse dispositivo constitucional, ao elencar os objetivos fundamentais da República, revela,

ordenamentos jurídicos ao se referir ao sujeito passivo da obrigação tributária como contribuinte não é acidental, mas carrega um sentido semântico profundamente vinculado à lógica da cooperação individual para o bem coletivo, vez que o cidadão abdica de parcela de seu patrimônio privado, não como imposição arbitrária, mas como manifestação de solidariedade e corresponsabilidade social. [517]

A tributação se reveste como instrumento legítimo para a realização dos fins constitucionais, sendo por meio da arrecadação que o Estado adquire os recursos necessários à efetivação dos direitos fundamentais e à promoção do bem comum. Marcus Abraham[518], com acerto, observa que o dever fundamental de pagar tributos constitui, em essência, o ônus necessário para que se possa usufruir da liberdade e dos demais direitos consagrados constitucionalmente, não sendo mero sacrifício individual, mas passa a ser reconhecida como condição de possibilidade para a realização da própria cidadania substancial.

A partir da conjugação entre os princípios da solidariedade fiscal e da capacidade contributiva, é possível identificar um desdobramento adicional deste último, que ultrapassa a mera limitação ao poder de tributar e adquire natureza relacional entre os próprios cidadãos[519]. Com efeito, se a solidariedade impõe, no plano constitucional, o dever de cada indivíduo contribuir segundo suas possibilidades econômicas, então é possível sustentar que tal dever se traduz, correlativamente, em um direito oponível à coletividade: o direito de cada cidadão exigir que todos os demais contribuam na exata medida de sua capacidade contributiva. Essa dimensão horizontal do princípio, confere-lhe uma função distributiva no seio da sociedade, exigindo do Estado mecanismos eficazes de fiscalização, transparência e controle, capazes de coibir

---

claramente, no teor de seus incisos, a opção de orientação pela via da solidariedade social na fórmula de integração ideológica do modelo de Estado Democrático de Direito, condicionando a atividade de interpretação dos demais mandamentos constitucionais e subordinando toda dinâmica do processo monogenético de produção e validação de normas jurídicas, assim como de construção de significado deôntico de seus respectivos modelos à constante objetivação do complexo axiológico que permeia o valor solidariedade social.

[517] Daí a importância dos tributos, visto que compõem as denominadas *receitas derivadas* que garantem uma arrecadação expressiva na estruturação financeira dos entes políticos. Ernani (CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária**. Coimbra: Almedina, 2010, p. 204) menciona que levar parcela de riqueza particular aos cofres públicos advém de um dever de colaboração de pagar tributos fundados numa cooperação recíproca, da mesma forma que gera um direito de o Estado exigir seu cumprimento. Gabriel Ivo (IVO, Gabriel. O princípio da tipologia tributária e o dever fundamental de pagar tributos. *In*: **Direitos fundamentais na Constituição 1988**: estudos comemorativos aos seus vinte anos. Org. Rosmar Antonni Rodrigues Cavalcanti de Alencar. Porto Alegre: Núria Fabris, 2008, p. 51 – 52) ressalta que sem tributação o Estado perderá sua razão de existência, pois "se a finalidade dos tributos é a arrecadação, para que o estado possa atender às necessidades públicas, sem ela o Estado subexiste. Por esta razão, visto como um elemento instrumental da existência do Estado, o pagamento do tributo é um dever fundamental".

[518] ABRAHAM, Marcus. **Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo, Quartier Latin, 2007, p. 57 – 58. O autor ainda sustenta que "o direito fundamental à liberdade e dignidade da pessoa humana, existirá também um ônus. E tal preço seria baseado no dever jurídico fundamental de pagar tributos, que teria na capacidade contributiva o seu elemento jurídico capital".

[519] Ibidem, p. 85.

condutas evasivas e de assegurar a repartição equitativa dos encargos públicos, inclusive com maior participação popular, alcançando em adequdas proporções o regime das isenções e benefícios fiscais, por implicarem tratamento diferenciado dentro de situação jurídica similar.

Em alerta crtíca, Mcnaughton[520] entende que deva prevalecer os princípios da legalidade e da segurança jurídica, especialmente no tocante à análise do planejamento tributário, partindo da premissa de que o princípio da capacidade contributiva não se apresenta como norma autônoma ou autoaplicável, mas sim como um princípio dependente de positivação legal, cuja eficácia se condiciona à sua incorporação pelas normas que definem a hipótese de incidência e o consequente tributário. Assim, uma vez positivado, caberia à autoridade tributária aplicar concretamente o princípio nos limites traçados pelo legislador, do contrário haveria risco de violar o princípio da isonomia material, substituindo o critério legal pela vontade discricionária da autoridade administrativa, um cenário de anomia e instabilidade jurídica. O autor conclui que aqueles que propugnam pela primazia absoluta da solidariedade fiscal ou da capacidade contributiva sobre os princípios da legalidade e da segurança jurídica, sobretudo no exame do planejamento tributário, adotam uma postura intuitiva e emotiva, desprovida do necessário respaldo normativo e técnico[521].

Na mesma direção argumentativa, Alberto Xavier[522] sustenta que tanto o princípio da igualdade quanto o da capacidade contributiva não operam como fontes diretas de imposição tributária, sendo necessariamente mediatizados pela legislação infraconstitucional, tendo natureza mediata e negativa, ou seja, atua como limite ao poder de tributar, não como fundamento autônomo de criação de obrigações tributárias. Essa compreensão é igualmente partilhada por Luís Eduardo Schoueri[523], para quem tal princípio, mesmo com relevância no plano axiológico, não possui densidade normativa suficiente para, por si só, autorizar a tributação, cuja instituição é matéria de competência exclusiva do legislativo, nos moldes da legalidade estrita.

---

[520] MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva**: Completabilidade e sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 88 – 89.

[521] Ibidem, p. 122 – 124. O princípio da capacidade contributiva, segundo o qual as pessoas, em mesmo patamar econômico, devem pagar o tributo na mesma quantidade, serve para que o operador do Direito possa valer-se da interpretação econômica das situações fáticas, já que a verdadeira intenção do legislador é o conteúdo econômico da norma tributária. O autor aduz que não se pode admitir este princípio para fundamentar uma norma antielisão tendo em vista a legalidade e a segurança jurídica, caso contrário admitir-se-ia interpretação extensiva, econômica e analógica, o que seria uma atitude gravíssima perante o ordenamento (Ibidem, , p. 129).

[522] XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2002, p. 129.

[523] SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário: limites à Norma Antiabuso. In: **Revista Direito Tributário Atual.** n. 24. São Paulo: IBDT/Dialética, 2010, p. 349.

Para esses doutrinadores, admitir que a Administração Tributária pudesse invocar diretamente princípios constitucionais, como a solidariedade ou a capacidade contributiva, para justificar a incidência tributária em situações não tipificadas por lei, significaria atribuir ao Fisco uma liberdade incompatível com os ditames do Estado de Direito, dissolvendo o rigor lógico-normativo do sistema tributário. Tal interpretação, ao negligenciar a estrutura sintática das normas jurídicas e os limites impostos pela tipicidade, comprometeria a segurança jurídica e abriria espaço para um cenário de incertezas: afinal, quais princípios poderiam compor a hipótese de incidência de condutas atípicas? Essa abertura interpretativa poderia ensejar uma multiplicidade de condutas reputadas ilícitas à luz de princípios não positivados, permitindo que a Administração criasse, de forma casuística, novos fundamentos normativos à margem do processo legislativo.

Nesse sentido, Sampaio Dória[524] já advertia que a capacidade contributiva não pode ser considerada, por si só, como fonte efetiva de obrigações tributárias, sendo necessária sua expressa tipificação legal como hipótese de incidência. Do mesmo modo, James Marins[525] adverte que o juízo moral sobre a elisão fiscal não possui densidade jurídica suficiente para substituir o arcabouço normativo fundado na legalidade e na tipicidade. Para ele, a contraposição entre princípios, como a solidariedade, e regras constitucionais rígidas, como a legalidade tributária, resulta ineficaz, sobretudo quando essa tensão se verifica no contexto da elevada proteção constitucional conferida às garantias do contribuinte.

Nos parece que, apesar da coerência argumentativa em relação a impossibilidade de aplicabilidade indistinta de princípios na composição obrigações fiscais, podemos suscitar algumas questões: Será possível a contrariedade exclusivamente de princípio, mesmo que a conduta do contribuinte esteja formalmente lícita? Mesmo não compondo as hipóteses de tributos, podem os princípios figurarem como ordenadores interpretavos das condutas dos contribuites? Se agir contra a finalidade do Estado Fiscal, no plano axiológico, significa que tais condutas não possam ser repremidas? O plano formal da lei, é suficiente para combater a abusividade no planejamento fiscal?

Acreditamos que há um ponto de vista distinto. Não se está a defender o uso indiscriminado e isolado da capacidade contributiva, dando poderes máximos à autoridade

---

[524] DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2.ed. São Paulo, Bushatsky, 1977, p. 129.

[525] MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 17. Em sentido similar Cesar Guimarães menciona que, se o planejamento tributário se aproveita da carência legislativa, somente a lei poderá resolver este problema, impedindo que a Administração Pública venha suprimir diretamente este imbróglio com base nos valores sociais (PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão Tributária e Função Administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 65).

fiscal, nem mesmo que esse valor poderia criar hipóteses de aplicação da norma tributária, diversas das previstas em lei. O que se pretende é justamente o oposto: o contribuinte deve cumprir com o seu dever conforme todo o ordenamento fiscal, não podendo evitar essa obrigação de maneira ardilosa, tendo o Fisco meios de se verificar a concreta realização dos fatos para incidência adequada da norma. As hipóteses fiscais já existem, bem como o procedimento administrativo para sua cobrança. Porém, a verifricação do preenchimento fático dessa hipótese que merece ter maior responsabilidade com os preceitos de um Estado Fiscal. Não é cobrar o que não existe, é justamente permitir a exação fiscal com o que realmente se realize pelo contribuite, conforme sua capacidade.

Sobre esse ponto, há de se mencionar que tanto Brasil como Portugal possuem Norma Geral Antielisiva ou Antiabuso, as quais permanecem válidas em seus sistemas fiscais[526]. Heleno Taveira Torres[527], aliás, reforça a existência no ordenamento jurídico brasileiro uma norma geral antielusiva, cuja função consiste em disciplinar, de maneira abrangente, o controle de práticas elusivas, sobretudo aquelas de natureza abusiva, mediante a aplicação de critérios jurídicos específicos, como a simulação, a fraude à lei, e a inexistência de causa nos negócios jurídicos celebrados, pertimindo ao Fisco desconsiderar arranjos artificiais que, embora formalmente lícitos, estejam desprovidos de substância econômica e tenham por único propósito a supressão indevida de encargos fiscais.

Carlos Cossio[528] para quem as categorias de lícito e ilícito não se constituem como conceitos de natureza axiológica, tampouco exprimem, por si só, qualquer qualidade intrínseca de valor atribuída à conduta analisada. Para o autor, a licitude e a ilicitude não comportam gradações: uma conduta é lícita ou não o é; e, na hipótese de não o ser, classifica-se como ilícita, de forma objetiva e binária. Essa perspectiva reforça a necessidade de se estabelecer, com precisão normativa, os limites entre o planejamento fiscal legítimo e os atos que, por sua essência e finalidade, violam os pressupostos constitucionais da tributação.

Por ssio, entendemos que contrariar regras expressas ou princípios com eficácia plena são facetas da mesma moeda.

---

[526] Art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional no Brasil, cuja constitucionalidade foi confirmada na ADI nº 2446/22. Art. 38º, nº2 da Lei Geral Tributária em Portugal.
[527] TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 259 – 260
[528] COSSIO, Carlos. **La teoria egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad**. Buenos Aires: Losada, 1944, p. 161)

Deve-se, ademais, incluir a figura da opção legal[529] no conceito amplo de planejamento tributário, uma vez que esta se amolda perfeitamente à sua definição, por consistir em conduta orientada à obtenção de economia fiscal dentro dos limites autorizados pelo ordenamento jurídico. Quando o contribuinte decide submeter-se a determinado regime jurídico-tributário dentre aqueles expressamente previstos em lei, realiza, de fato, um juízo estratégico acerca da viabilidade jurídica e da eficiência econômica da escolha realizada, o que revela uma manifestação típica de planejamento.

Ilustrativamente, pode-se mencionar a opção pelo regime do Simples Nacional, no ordenamento tributário brasileiro, dirigido às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, pois a adesão a esse regime pressupõe uma análise prévia por parte do contribuinte, que avaliará os riscos e os benefícios da escolha, incluindo aspectos como a carga tributária global, a complexidade no cumprimento de obrigações acessórias e os custos com estrutura contábil. Trata-se, portanto, de um planejamento legítimo e institucionalizado, fundado na própria previsão legal de regimes diferenciados, cuja escolha resulta na constituição de relações jurídicas específicas, com incidência de normas distintas em função da alternativa selecionada.

Aliás, é comum que práticas de reestruturação societária sejam orientadas justamente pelas possibilidades de enquadramento em regimes jurídicos distintos, previstos na legislação como alternativas legítimas colocadas à disposição do contribuinte. Assim, a decisão por aderir ou não a determinado regime não apenas interfere na tributação incidente sobre a operação, mas altera o próprio conjunto normativo aplicável, conformando diferentes hipóteses de incidência, bases de cálculo, alíquotas e, por vezes, regimes de fiscalização e obrigação acessória.

Embora a opção legal esteja compreendida no conceito ampliado de planejamento tributário[530], parte da doutrina sustenta que ela não se confunde com a elisão fiscal[531]. Nesse

---

[529] Alfredo Augusto Becker assim defende: "É muito interessante notar que a evasão pode ser até intencionalmente desejada pelo legislador" (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 147). Edmar Oliveira (OLIVEIRA, Edmar. **Planejamento tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 19 – 20) aduz que, ao realizar um estudo prévio, o contribuinte já está planejando.

[530] Marco Aurélio Greco não classifica a *opção fiscal* na categoria de planejamento tributário, recebendo o mesmo tratamento as regras de cunho extrafiscal ou ensejadoras de programas de incentivos fiscais. Dessa forma, o autor aduz três situações que estão fora do planejamento fiscal: (i) condutas repelidas – hipóteses que configurem ilícitos; (ii) condutas desejadas – tributos com finalidade extrafiscal; (iii) condutas positivamente autorizadas – *opções fiscais*. (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário,** São Paulo: Dialética, 2011, p. 88). Concorda-se com este posicionamento, apesar de partir de premissas distintas, posto que se admite um conceito amplo de planejamento tributário, enquanto o referido autor já o delimita de acordo com as condutas elisivas ou de efeitos elisivos.

[531] Sampaio Dória (DÓRIA, Sampaio. **Elisão e evasão** fiscal. 2.ed. São Paulo: Bushatasky, 1977, p. 49 – 54) afirma a existência de duas espécies de elisão: a) elisão induzida por lei; b) elisão resultante de lacunas da lei. Na letra "a", estariam as *opções legais*, como regimes tributários, isenções e deduções. Por outro lado, a classificação descrita no item "b" configura a "autêntica elisão fiscal, aquela que apresenta problemas de legitimidade jurídica e correção ética. Gustavo Fossati (FOSSATI, Gustavo. **Planejamento tributário e interpretação econômica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 76 – 77) adota esta mesma classificação.

sentido, Ayres Barreto[532] propõe uma distinção, ao afirmar que a simples escolha, pelo contribuinte, entre regimes jurídicos tributários postos à sua disposição pelo ordenamento, não se enquadra na categoria de elisão, vez que, por mais que esta escolha possa implicar redução do montante a ser recolhido, ela não configura um expediente elisivo, porquanto: (i) trata-se de uma conduta expressamente autorizada pela legislação tributária, não havendo qualquer forma de manipulação interpretativa ou estrutura artificial que vise a contornar o sistema; (ii) tal mecanismo contribui para o próprio controle da evasão fiscal, ao estabelecer critérios normativos objetivos que facilitam a fiscalização, promovem transparência e incentivam a regularidade no cumprimento das obrigações tributárias; (iii) a redução da carga tributária decorre da aplicação de um regime jurídico alternativo, igualmente previsto em lei, no qual a incidência tributária é plenamente reconhecida e o tributo devido é regularmente recolhido segundo os parâmetros estabelecidos para aquele regime. Este, contudo, não nos parece o mais adequado, já que optar, mesmo diante das possibilidades legais, já se faz necessário um planejamento pertinente.

Para tanto, frente ao valor da capacidade contributiva, entendemos que a prática de reduzir a carga fiscal por meios que contrariam diretamente norma proibitiva ou todo o arcabouço axiológico de um sistema fiscal, deve ser caracterizado como prática de ocultar uma realidade jurídica, encobrindo outra que é efetivamente realizada ou que não existe, para apenas pagar menos impostos, pois, apesar de sua aparente simplicidade conceitual, sua aplicação prática é complexa, uma vez que o direito se expressa através de linguagem jurídica, o que significa que somente haverá as operações constituídas dessa forma.

2.6.4 Tributação ambiental: caminho para um meio ambiente equilibrado

A tributação ambiental emerge como um dos instrumentos mais relevantes para a promoção de um desenvolvimento sustentável e para a proteção do meio ambiente em um contexto de desafios globais cada vez mais urgentes, fazendo surgir "*los 'nuevos campos' de la extrafiscalidad, como la protección tributaria del medio ambiente"*[533]. Esse mecanismo utiliza a política fiscal para influenciar o comportamento dos agentes econômicos, induzindo a escolhas mais sustentáveis e minimizando impactos negativos sobre os ecossistemas.

---

[532] BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário**: limites normativos. 1.ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 226 – 228.

[533] MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Capacidad Economica y Sistema Fiscal**. Marcial, Pons Librero: Madrid, p. 58.

A tributação ambiental possui um caráter eminentemente extrafiscal, direcionando-se não apenas à arrecadação, mas à modificação de comportamentos, com vistas à preservação dos recursos naturais e à promoção da justiça intergeracional. Até porque, limitar a tributação à simples arrecadação de recursos, desconsiderando seu relevante potencial extrafiscal, significa negligenciar um valioso instrumento que poderia ser utilizado no enfrentamento de questões como a desigualdade social, a degradação ambiental, a estagnação ou retração econômica, o desemprego, a inflação e ainda a regulação de bens e atividades nocivas à saúde[534]. Justifica-se renunciar à parcela fiscal em detrimento do benefício social a ser alcançado, conquanto o desenvolvimento sustentável. O Estado Fiscal alcançará a sua finalidade não pela arrecadação, mas por alcançar objetivo finalístico de sua própria existência[535]. Pode-se suscitar a tributação pigouviana, para qual as atividades econômicas geram custos sociais (como o caso dos impactos da poluição), o que, por si só, já seria razoável a intervenção estatal, onerando-as quando danosas e incentivando-as quando benéficas[536].

A base teórica da tributação ambiental repousa, incialmente, sobre o princípio do poluidor-pagador[537]. Esse princípio estabelece que os custos das externalidades negativas geradas por atividades poluidoras devem ser internalizados pelos próprios agentes que as produzem. Assim, a tributação ambiental busca corrigir falhas de mercado, incentivando práticas produtivas menos danosas ao meio ambiente e, ao mesmo tempo, gerando receitas que podem ser direcionadas para políticas de conservação, recuperação ambiental e inovação tecnológica em setores estratégicos. Por meio de instrumentos como taxas ambientais, impostos verdes e créditos tributários, os governos têm o potencial de reorientar padrões de consumo e produção, a fim de evitar ou corrigir "apropriação indevida e de um uso abusivo – pouco solidário e irresponsável – do meio ambiente"[538].

De certo, Brasil[539] e Portugal[540] expressam, no âmbito constitucional, o vínculo orientador entre o meio ambiente e a política fiscal, justamente por ser uma referência aos Estados Fiscais modernos. Vasques[541] aduz que:

---

[534] LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (In)Justiça Social por Meio dos Tributos: a finalidade redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira**, Revista dialética de direito tributário,** p. 151, 2012.
[535] LEÃO, Martha Toríbio. **Controle da Extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 95.
[536] PIGOU, Arthur Cecil. **The economics of welfare**. 4.ed. London: Macmillan & Co., 1962, p. 183-192.
[537] VASQUES, Sérgio. **Manual de Direito Fiscal**. 2.ed. Coimbra: Almedina, p. 89.
[538] MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação ambiental**: reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário. São Paulo: Saraiva, p. 127.
[539] Art. 145, §3º da Constituição Federal do Brasil.
[540] Artigo 66ª, item 2, *h* da Constituição da República Portuguesa.
[541] VASQUES, Sérgio. **Manual de Direito Fiscal**. 2.ed. Coimbra: Almedina, p. 57.

> (...) vemos impor-se sobre os sistemas tributários contemporâneos o novo grande tema extrafiscal do ambiente, que face ao tema do fomento possui a vantagem de produzir tantas vezes um aumento da receita fiscal. A Constituição da República passou, aliás, a assimilar esta preocupação desde a Revisão de 1997, exigindo-se agora no artigo 66o que a política fiscal "compatibilize desenvolvimento com protecção do ambiente e qualidade de vida", ao mesmo tempo que no terreno se multiplicam as experiências da tributação ambiental, seja o imposto sobre veículos e o imposto único de circulação incidentes sobre o CO2, sejam tributos sobre o aproveitamento de águas ou sobre os resíduos, sejam contribuições sobre os sacos plásticos.

Partimos da concepção apresentada por Martins[542], para quem a tributação ambiental não tem pretensão de impedir os meios produtivos ou impedir o desenvolvimento econômico, nem mesmo se apresenta como uma solução utópica da preservação completa do meio ambiente (a nível zero). Tem-se que a internalização das externalidades é um caminho para se alcançar o desenvolvimento sustentável. A autora destaca o Relatório divulgado pela OCDE, com o título "Tributação, Inovação e Meio Ambiente", no qual a prática da tributação ambiental, além de corrigir as externalidades, incentiva a busca por novas tecnologias que possam aumentar a eficiência das alternativas ambientais.

No entanto, a implementação da tributação ambiental enfrenta desafios significativos, mas isso não deve ser motivo para sua inobservância. Entre as principais dificuldades está a resistência de setores econômicos que se beneficiam de práticas insustentáveis, a complexidade do sistema tributário e a ausência de uma estrutura institucional consolidada para gerir políticas ambientais eficazes. Além disso, é imprescindível que a aplicação de tributos ambientais seja justa e proporcional, para que venha onerar de forma contumaz determinado setor econômico. Por isso, Cavalcante[543] entende ser preferível a política fiscal indutora, por meio dos benefícios fiscais, do que a alavancagem da tributação específica.

Aqui, questionamos: haveria relação entre a tributação ambiental e a capacidade contributiva?

Logo de início, podemos dizer que sim[544]. O referido princípio não se limita à capacidade econômica do contribuinte em termos de renda, patrimônio ou consumo, pois, como já visto, a solidariedade, equidade e justiça fiscal preenchem o seu conteúdo. Vai além, no tocante à percepção de contribuição solidária pelo bem comum. Em um contexto ambiental, a capacidade contributiva pode ser interpretada como a aptidão econômica dos contribuintes para suportar os custos relacionados à mitigação de danos ambientais ou para financiar políticas

---

[542] MARTINS, Joana D'Arc Dias. **Tributação, consumo e meio ambiente**: a tributação ambiental como controle do consumo e seus reflexos no meio ambiente. Curitiba: Juruá, 2021, p. 85.
[543] Ibdem, p. 90.
[544] MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Capacidad Economica y Sistema Fiscal**. Marcial, Pons Librero: Madrid, p. 58 – 131.

públicas que promovam um meio ambiente equilibrado, seja ele poluidor, usuário ou protetor. Deve-se, portanto, garantir que aqueles que mais poluem ou utilizam intensivamente os recursos naturais sejam proporcionalmente responsabilizados pelos impactos que causam, bem como garantir incentivos pertinentes àqueles que garantem à proteção do meio ambiente. Parte-se da lógica de que quem mais prejudica o meio ambiente, mais deve contribuir mais para sua preservação e recuperação, como também quem mais protege fará jus à benefícios fiscais.

No quesito da tributação ambiental, o próprio meio ambiente é a riqueza a ser considerada pelos níveis de capacidade.

Até porque regimes fiscais mais benéficos podem justamente alcançar grandes corporações, a fim de alcançar a proteção do meio ambiente. Essa é a lógica: se o Estado iria arrecadar para realizar despesas na atuação de defesa do meio ambiente, é bastante razoável abrir desse recurso para que o próprio poluidor/usuário/protetor assim o faça. Herrera Molina e Monteiro[545] apresentam a compreensão de, ao aduzirem que tal tributação deveria corresponder ao dano ou uso do meio ambiente, haveria de ter a equivalência como referência quantitativa do tributo.

Contudo, discordamos parcialmente, como já até debatido anteriormente: se o tributo incide sobre aspectos econômicos de um contribuinte, reflete no seu patrimônio (subjetividade) e tem a finalidade arrecadatória perante o Estado Fiscal, uma vez que a capacidade contributiva é essencial na fixação dos tributos ambientais. Nesse mesmo sentido, Martins[546] afirma que, por mais a equivalência seja aplicável, "o princípio da capacidade contributiva também deve ser observado como critério de mensuração do *quanto debeatur*", até porque talvez, se irrisório, não alcançasse sua efetividade perante os mais ricos[547].

Como exemplo, tem-se a Taxa de Preservação Ambiental (TPA) do Arquipélago de Fernando de Noronha, prevista na Lei Estadual n.º 10.430/1989, a qual, muito embora não esteja diretamente associada à prestação de serviços ou ao exercício do poder de polícia, vem refletir o custo da utilização dos recursos naturais pelos contribuintes, com a finalidade de garantir a proteção do ecossistema local. Ressalta-se que a própria legislação tem por foco o contribuinte-turista, por compreender que esse é quem mais usufruirá dos recursos naturais da ilha.

Como se sabe, estamos diante dos direitos de terceira dimensão ou daqueles que transcendem a individualidade do cidadão, de caráter difuso[548]. A propósito, no quesito meio

---

[545] MARTINS, Joana D'Arc Dias. **Tributação, consumo e meio ambiente**: a tributação ambiental como controle do consumo e seus reflexos no meio ambiente. Curitiba: Juruá, 2021, p. 94
[546] Ibdem, p. 94.
[547] Ibdem, p. 94.
[548] SARLET, Ingo Wolfgan. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria dos Advogados,

ambiente, podemos dizer que transcende também o tempo, já que estamos falando de um bem crucial à vida das gerações atuais e futuras. Ousamos dizer que, talvez, a extrafiscalidade ambiental se mostra mais relevante na atualidade do Estado Fiscal moderno.

Destacamos uma prática interessante no Brasil: o ICMS Verde ou Ecológico[549]. Trata-se de um mecanismo que incrementa a repartição de receita dos Estados para os seus receptivos municípios, incluindo como critério para a conservação ambiental: o nível organizacional de gestão ambiental, os padrões de desenvolvimento sustentável, a conservação da biodiversidade, a proteção dos recursos naturais e a preservação do meio ambiente. Isso é, aquele município que comprovadamente atender aos aspectos ambientais (exe.: coleta seletiva, disposição adequada de resíduos sólidos plano de saneamento, dentre outros), terá maior parcela da repartição das receitas tributárias.

A transição para uma economia de baixo carbono é um dos principais desafios contemporâneos, especialmente diante da necessidade urgente de mitigar os impactos das mudanças climáticas. Nesse contexto, a adoção de políticas de incentivo fiscal e tributário para veículos elétricos, biocombustíveis e tecnologias sustentáveis assume um papel central no desenvolvimento sustentável e na proteção do meio ambiente, conforme preconizado em dispositivos constitucionais e legais brasileiros.

Os veículos elétricos, por sua capacidade de reduzir significativamente as emissões de CO_2 em comparação com os automóveis movidos a combustíveis fósseis, representam uma solução viável para a descarbonização do setor de transportes. Nesse sentido, a adoção de incentivos regionais, conforme previsto no artigo 43, §4º da Constituição Federal, possibilita que áreas menos desenvolvidas recebam estímulos específicos para atrair indústrias que invistam em tecnologias limpas e sustentáveis. Esses incentivos regionais têm o potencial de descentralizar o desenvolvimento econômico, garantindo, ao mesmo tempo, a preservação ambiental e a inclusão de regiões historicamente marginalizadas no processo de transição energética.

Além disso, o artigo 159-A, §2º da Constituição brasileira estabelece a criação do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, que pode ser uma ferramenta essencial para o financiamento de iniciativas sustentáveis. Esse fundo visa a corrigir desequilíbrios regionais e pode ser utilizado para apoiar projetos que promovam o uso de veículos elétricos e a expansão

1998. p. 51.

[549] Apesar de quase todos os Estados federativos brasileiros já adotarem esse mecanismo, temos por referência a Lei Estadual do Estado de Alagoas nº 8.234/2020.

da infraestrutura necessária para sua popularização, como estações de carregamento, além de impulsionar a produção de tecnologias voltadas à sustentabilidade.

Por outro lado, os biocombustíveis se apresentam como uma alternativa estratégica na substituição de combustíveis fósseis, especialmente no Brasil, onde o setor sucroalcooleiro e o etanol desempenham papel relevante na matriz energética. O artigo 225, inciso VIII, da Constituição Federal do Brasil reforça a necessidade de adoção de um regime fiscal adequado e que promova a utilização de processos e tecnologias ambientalmente sustentáveis, favorecendo o desenvolvimento e o uso de biocombustíveis. Esses incentivos fiscais, alinhados às políticas públicas, podem viabilizar a ampliação do mercado de biocombustíveis, como o etanol e o biodiesel, e fomentar novas tecnologias, como o hidrogênio verde, consolidando o Brasil como um líder global na produção de energia renovável.

Portanto, a combinação de incentivos regionais, fundos nacionais e regimes fiscais específicos para biocombustíveis e veículos elétricos reflete o compromisso constitucional com o desenvolvimento sustentável e a proteção ambiental. A implementação de tais medidas não só contribui para a redução de emissões de CO_2 e o cumprimento das metas climáticas, como também promove a justiça social e o crescimento econômico equilibrado, reforçando a integração entre sustentabilidade e desenvolvimento regional.

Conforme estudo apresentado pela OCDE[550], a tributação sobre a propriedade veicular (podendo incluir os combustíveis) são decisivos no mercado consumidor, influenciando diretamente a sua opção de compra. Aliás, percebe-se uma movimentação internacional na priorização dos carros eletrificados, por se apresentarem, à princípio, como uma alternativa eficaz aos carros à combustão[551]. No Brasil, tendo por referência o Estado de Alagoas, a Lei Estadual nº 9.093/2023 prevê a alíquota 0 no ano de aquisição desse tipo de veículo, com a progressão ao longo dos anos, com o teto de 1% sobre o valor do veículo, comportando-se como um incentivo à produção desse setor, bem como uma tentativa de tendenciar o comportamento dos consumidores. Atualmente, o Brasil chega à marca de 322.663[552] veículos eletrificados, levando em conta que a frota total de automóveis registrada no país é de 63.003.541, tendo a proporção bastante tímida de 0,51% da frota (ainda). Enquanto isso, Portugal já havia

[550]Disponível em: < https://www.oecd-ilibrary.org/environment/taxation-innovation-and-the-environment_9789264087637-en> Acesso em: 01 de out. 2024.
[551] Destacamos as normatizações produzidas pelo Parlamento Europeu visando zerar a emissão de CO2 com a proibição da venda de novos veículos a gasolina e diesel a partir de 2035, com possível extensão aos e-fuels, após pressões de diversos países europeus.
[552] Disponível em: <https://www.neocharge.com.br/carros-eletricos-brasil> Acesso em: 09 nov.2024.

apresentado, em 2009, o Programa de Mobilidade Elétrica, com subsídios para a compra de veículos elétricos e aprimoramento da infraestrutura de pontos de carregamento.

Sobre essa perspectiva, aliás, podemos questionar a viabilidade das isenções sobre a propriedade dos veículos, sob a ótica da capacidade contributiva, em seu aspecto econômico. Em geral, os carros híbridos e elétricos possuem preços elevados em comparação aos produtos à combustão, sendo possível encontrar o veículo mais em conta no patamar de R$ 100mil reais no Brasil e em torno de 25mil euros em Portugal. Queremos mostrar, portanto, que devido aos valores, esse mercado é bastante seletivo, restrito a uma pequena parcela da sociedade.

Assim, por mais que se pretenda defender o meio ambiente, o que já é questionável por alguns[553], a tributação passa ser inexpressiva sobre produtos com valores expressivos, havendo, por consequência, uma redução da carga fiscal justamente daqueles com maior capacidade econômica, bem como uma redução na própria arrecadação fiscal. A exemplo, conforme dados apresentados pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços do Brasil, o país deixou de arrecadar mais de R$ 1 bilhão de reais somente no 1º semestre de 2024, considerando que os valores das importações do setor alcançaram R$ 2,97 bilhões neste período.

Em contrapartida, o Governo Federal brasileiro demonstrou preocupação com a importação desenfreada desse tipo de carro, ao ponto de rever a isenção de impostos sobre a impostação, concedida desde 2015. Para tanto, a partir de janeiro de 2024, carros elétricos, híbridos e híbridos plug-in importados passarão a ser gradualmente tributados com imposto de importação. A medida foi tomada pelo Comitê Executivo de Gestão da Câmara de Comércio Exterior (Gecex-Camex) e reflete uma estratégia abrangente para fortalecer a cadeia automotiva nacional, promover a descarbonização da frota brasileira e impulsionar o projeto de neoindustrialização do país. Tem por propósito, portanto, estimular a indústria automobilística nacional para acompanhar a transição global para a eletrificação, aumentando a eficiência energética e a competitividade internacional, além de gerar impactos positivos no meio ambiente e na saúde pública. O Brasil, sendo um dos maiores mercados automobilísticos do mundo, precisa avançar em direção às tecnologias que promovam a descarbonização, incentivando investimentos e garantindo empregos de melhor qualificação.

A normatização estabelece uma retomada gradual das alíquotas, adaptada aos diferentes níveis de eletrificação dos veículos e à maturidade da produção nacional. No caso dos carros híbridos, a tributação começará com 15% em janeiro de 2024, alcançando os 35% em julho de

[553] Suscita-se os componentes e elementos destinados à produção da bateria, bem como o seu descarte.

2026. Já os híbridos plug-in iniciarão com 12% e seguirão a mesma progressão até 2026. Os veículos elétricos, por sua vez, terão alíquotas iniciando em 10% e chegando aos 35% ao final do período. Para caminhões elétricos, a taxação começará em 20% em janeiro de 2024 e atingirá os 35% já em julho do mesmo ano, uma vez que a produção nacional é considerada suficiente para atender à demanda.

Além disso, o Governo estabeleceu cotas para isenção de imposto de importação até 30 de junho de 2026. Essas cotas variam de acordo com o tipo de veículo: para híbridos, os valores de isenção começam em US$ 130 milhões, enquanto para híbridos plug-in e elétricos as cotas máximas atingem US$ 226 milhões e US$ 283 milhões, respectivamente, no primeiro período. Esse cronograma busca equilibrar os interesses de importadores e da indústria nacional, permitindo que as empresas continuem se adaptando às novas exigências do mercado.

A estratégia de reintrodução do imposto de importação tem por dita pretensão consolidar a indústria nacional no cenário da eletrificação, protegendo os investimentos já realizados e promovendo um mercado competitivo, sustentável e alinhado às metas globais de redução de emissões de carbono. Todavia, uma coisa é certa: com o aumento da carga fiscal, naturalmente o preço ao consumidor final irá acompanhá-lo e é bem provável que também ocorra a redução no consumo dos automóveis eletrificados, em sua maioria de origem chinesa[554]. Nesse caso, ao que parece, a finalidade protecionista da economia nacional se sobrepôs a externalidade ambiental, mesmo que venha acompanhada de justificativas também ambientais. Por certo, duas montadoras chinesas devem iniciar as operações de suas fábricas no Brasil, o que já demonstra um avanço no desenvolvimento do mercado.

Por fim, não se pode olvidar da inclusão dos carros eletrificados nas hipóteses do Imposto Seletivo na Reforma Tributária no Brasil. Isso porque, parece-nos um contrassenso incluir tais produtos na tributação que visa a onerar as atividades prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Como justificativa, a Câmara dos Deputados relacionou justamente à questão da logística reversa e aos impactos ambientais das baterias, o que não nos parece ser uma razão plausível.

A tributação ambiental, portanto, não deve ser vista como um ônus, mas como uma oportunidade para alinhar interesses econômicos, sociais e ambientais. Mais do que um instrumento de arrecadação, ela constitui um mecanismo indispensável para enfrentar os

---

[554] Mais da metade dos carros elétricos no Brasil vêm da China. Disponível em: < https://www.poder360.com.br/poder-economia/governo-deixa-de-arrecadar-r-1-bi-com-beneficios-a-carros-eletricos/#:~:text=O%20governo%20federal%20deixou%20de,Ind%C3%BAstria%2C%20Com%C3%A9rcio%20e%20Servi%C3%A7os).> Acesso em: 08 ago. 2024.

desafios das mudanças climáticas, proteger os ecossistemas e construir um modelo de desenvolvimento que privilegie a sustentabilidade. Nesse sentido, a implementação de uma tributação ambiental efetiva no Estado Fiscal exige uma abordagem integrada, que considere tanto as especificidades do sistema tributário nacional quanto os compromissos internacionais assumidos, além de ser crucial o controle da efetividade das medidas de oneração ou benefícios fiscais.

2.7 CRITÉRIOS DEFINIDORES DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: PONTO VITAL DO ESTADO FISCAL MODERNO

Apesar das referências dos sistemas jurídicos serem distintos, podemos encontrar o fundamento elementar da capacidade contributiva nos sistemas fiscais modernos.

Gregorio Robles[555] argumenta que os textos legais passam por um processo de reelaboração e refinamento pelo intérprete, que os complementa e os reflete. Para construir a norma jurídica, a ciência do direito deve analisá-la com base em uma relação recíproca entre as demais normas que compõem o sistema jurídico, garantindo que os textos normativos estejam alinhados de modo a evitar inconsistências entre os enunciados prescritivos que integram o ordenamento jurídico. Enfatiza que uma norma jurídica só pode cumprir sua função se for capaz de articular de forma coerente as múltiplas atribuições conferidas às proposições normativas que compõem o sistema. Ele distingue o sistema jurídico do ordenamento jurídico, entendendo este último como um conjunto de textos normativos. Já o sistema jurídico, para Robles, é o produto da elaboração científica do direito, caracterizado pela ausência de contradições internas[556].

Sob outra abordagem, entende-se que o sistema jurídico e o ordenamento jurídico são conceitos equivalentes, sendo, portanto, sinônimos. Nessa linha de pensamento, a racionalidade do sistema não é uma construção atribuída ao cientista do direito, mas algo inerente às próprias normas. Para essa perspectiva, o vínculo entre o comando normativo e a sanção, o aspecto material da conduta imposta aos destinatários, bem como os sujeitos responsáveis por criar e aqueles obrigados a cumprir as normas, são todos componentes de uma única norma, denominada norma completa[557].

---

[555] ROBLES, Gregório. **O direito como texto**: Quatro estudos de teoria comunicacional de direito. Tradução de Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005, p. 07.
[556]Ibidem, p. 11 - 12.
[557] GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª Ed. ver. e ampl. São Paulo: Noeses, 2011, p. 133.

Tércio Sampaio Ferraz[558] entende que o ordenamento jurídico apresenta um repertório e uma estrutura interligados, configurando-se como um conceito operacional que possibilita a integração das normas em um sistema, no qual elas podem ser identificadas como juridicamente válidas. Segundo o autor, como as normas jurídicas são fruto da interpretação, os textos normativos nem sempre fornecem, de forma direta, os conceitos necessários para o julgamento de casos concretos. Dessa forma, cabe ao aplicador do direito consultar outros textos normativos vigentes, de modo a construir uma interpretação adequada às particularidades do caso em questão. As normas jurídicas, então, são construídas pela análise de sua coordenação e relação com outras normas jurídicas, formando uma unidade que "[...] se despregam dos textos e se interligam mediante vínculos horizontais (relação de coordenação) e liames verticais (relações de subordinação-hierarquia)"[559].

A noção de sistema, nesse contexto, refere-se essencialmente a um conjunto de elementos interconectados por meio de um ponto de referência comum. Conforme esclarece Tércio Sampaio Ferraz[560], um sistema é composto por uma estrutura e um repertório que se relacionam entre si a partir de um denominador comum. A estrutura representa o conjunto de relações internas que organizam o sistema, enquanto o repertório diz respeito aos elementos que o constituem. Essa interação entre estrutura e repertório é o que permite a formação de um sistema coeso e funcional.

Cristiano Carvalho[561] destaca que as conexões entre os elementos ocorrem por meio da estrutura do sistema, sendo ela a responsável por regular as interações entre os componentes. Em vista disso, conclui que um sistema é formado por um conjunto de elementos interdependentes que se conectam dentro de uma estrutura que, simultaneamente, é definida e influenciada pelo próprio sistema.

As normas jurídicas são resultado das interpretações extraídas em relação ao conjunto de outras normas que compõem o ordenamento jurídico, o qual se caracteriza por sua unidade e coerência. Dessa forma, não é suficiente limitar-se à análise isolada do enunciado prescritivo; ele deve ser considerado como um ponto inicial para a construção da norma jurídica, a partir de uma abordagem que contemple a interação e a harmonia entre os diversos enunciados do sistema.

---

[558] FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo de direito**: técnica, decisão, dominação. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 172-173.
[559] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 43.
[560] FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo de direito**: técnica, decisão, dominação. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 172-173.
[561] CARVALHO, Cristiano. **Teoria do sistema jurídico**: direito, economia e tributação. São Paulo: QuartierLatin, 2005, p. 42.

Essas concepções são elementares para compreender a capacidade contributiva que, a princípio é algo interno a cada sistema, já que essa potência contributiva só poderá ser auferida a partir de um vínculo jurídico entre Estado e contribuinte. Porém, a partir do mundo globalizado (ou até mesmo fragmentado) as manifestações de riqueza podem ser objeto de tributação em mais de uma ordem interna, especialmente quando contextualizadas no mundo digital. Não se pretende trazer parâmetros gerais para todos os países, nem mesmo supor uma tributação única universal, até porque isso seria incoerente, pois cada local detém realidade socioeconômica distinta.

Temos por objetivo elevar o princípio da capacidade contributiva como vetor essencial aos sistemas fiscais, valor intrínseco ao Estado que se propõe fiscal. Não à toa que consideramos, como demonstração, os ordenamentos brasileiro e português, sem ao certo estabelecer um direito comparado, apenas como forma de fortalecer o argumento de que a capacidade detém fundamental participação da estruturação da tributação moderna.

Se, como já explorado, a capacidade contributiva tem íntima relação com a justiça fiscal, igualdade fiscal, solidariedade e até mesmo na proteção do próprio patrimônio individual (propriedade privada), não seria incoerente pensar que tal valor pode atingir uma proposta humana, em uma perspectiva supraestatal. Ao certo que a perspectiva geral do valor não teria a potência de trazer critérios de incidência e aplicação, mas serviria como valor indispensável ao funcionamento dos estados, incrementando pela conexão global das relações humanas e, por conseguinte, das riquezas.

Como destaca Dutra[562]:

> [...] sendo a capacidade contributiva uma garantia a esse direito, já que impede que a tributação o espolie, pode ser, em razão disso, entendida como um direito humano, pois serve para garantir outro direito humano, o da propriedade, além de trazer ínsitos os ideais de justiça e igualdade, que se alinham bem a essa concepção de direitos.

Para a autora mencionada, a capacidade contributiva foi referendada de forma implícita da Declaração Universal dos Direitos Humanos, pois diversos são os dispositivos que protegem os demais valores correlacionados, assumindo-se uma interpretação sistemática dos direitos primordiais à vida humana, merecedores de máxima proteção e garantia. Estaríamos diante de uma cidadania mundial, preconizada por Kant[563].

---

[562] DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva**: análise dos direitos humanos fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 209.
[563] KANT, Immanuel. **La Paz Perpetua**. Buenos Aires: Longseller, 2001. p. 51.

Portanto, tem-se como proposta central da presente tese traçar um conceito ideal de capacidade contributiva, da qual já preferimos o termo Capacidade Jurídico-Contributiva, pois, apesar da conexão indissociável de questões econômicas, social e direcionamentos da política fiscal, é antes um conceito jurídico de aplicação e eficácia perene nos sistemas fiscais, não só através das técnicas práticas, mas como vetor orientador para um estado justo e equilibrado.

2.1.1. O conceito ideal de Capacidade Jurídico-Contributiva no Estado Fiscal

A capacidade de contribuir não necessariamente é a capacidade das economias. Podemos dizer que há um ponto de partida, mas não é um fim em si mesma[564]. Por certo, a expressão capacidade contributiva está inserida no contexto dos conceitos jurídicos indeterminados, diante de seu grau de vagueza inerente[565]. Isso, todavia, não justifica a sua eficácia jurídica, nem mesmo a sua relevância normativa no sistema fiscal moderno, como, por exemplo, Becker que a trata como "genuína regra de direito natural"[566]. Nesse contexto, preferimos a concepção de Klaus Tipke[567] que assevera que o conteúdo normativo do princípio é aberto, mas com possível determinação.

Por tempos, a doutrina costuma restringir a extensão do conceito de capacidade contributiva em seu aspecto econômico inserido na relação jurídico-tributária, isto é, cada contribuinte deve arcar com o ônus fiscal, de acordo com sua possibilidade econômica. Como representantes dessa corrente podemos suscitar Dutra, Arapuan, Zilvete, Griziotti, Giardina, Dino Jarach, Maurício Conti, Ricardo Lobo Torres[568].

A concepção ideal de Capacidade Jurídico-Contributiva no contexto do Estado Fiscal Moderno deve ser compreendida de maneira ampla e inovadora, transcendendo a mera capacidade econômica dos contribuintes de satisfazer suas obrigações tributárias. Esse conceito deve englobar a potencialidade dos cidadãos e das pessoas juridicamente criadas para contribuir

---

564 MOSCHETTI, Francesco. **El principio de capacidad contributiva**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, . p. 240.

565 DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva**: análise dos direitos humanos fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 73.

566 BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tribut**ário. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 525. Aliás, o próprio autor, apesar de anunciar que a capacidade contributiva oferece uma "ripugnanza" a sua juridicização e ser um exemplo notável da constitucionalização dos equívocos, reconhece um mínimo de certeza e praticabilidade, dotada de eficácia jurídica, porém restrita ao legislativo ordinário. (p. 532)

567 TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva.** São Paulo: Malheiros, 2002. p. 31-32. Há, portanto, um núcleo conceitual acessível (LEMKE, Gisele. **Imposto de Renda**: os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica. São Paulo: Dialética, 1998. p.46).

568 DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva**: análise dos direitos humanos fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 78

para o desenvolvimento social, refletindo uma visão holística da função do tributo na sociedade contemporânea.

José Maurício Conti[569] e Ives Gandra Martins[570] tratam da distinção entre capacidade econômica e capacidade contributiva de forma similar. Enquanto uma está intimamente ligada aos aspectos meramente econômicos, a última tem delineamentos jurídicos. Isso posto, o sujeito pode ter capacidade econômica, porém isso não abrange sua possibilidade de contribuição, visto que o aspecto econômico no ambiente jurídico deve ser levado em consideração a inserção do sujeito na própria relação jurídico-tributária.

Miacaela[571] bem resume o dilema: "chega-se à conclusão de que a capacidade contributiva pressupõe a econômica, mas não se confunde com ela". A disposição das riquezas em integrar o ônus tributário e o sustento das contas públicas é que sustenta o aspecto jurídico da capacidade.

A Capacidade Jurídico-Contributiva, tradicionalmente vinculada à aptidão financeira de um indivíduo ou entidade de suportar a carga tributária, deve ser ampliada para reconhecer o papel do contribuinte como um agente ativo no fomento do bem-estar social e econômico. Não se trata apenas de avaliar a receita direta gerada pelo pagamento de impostos, mas de considerar o impacto positivo que cada contribuinte pode ter na sociedade. Não é à toa a aceitabilidade das modalidades de imunidades e isenções tributárias no sistema fiscal.

Ao optar por uma renúncia de receita, o Estado a fará por algum motivo que a justifique, ou seja, os benefícios fiscais isoladamente não ferem, necessariamente, os valores tributários, pois são concedidos por razões que assistem a outros valores sólidos em uma sociedade. Se pagamos os tributos por uma razão de colaborar com o bem geral, a sua ausência só deve prevalecer se o motivo for ainda mais benéfico e útil a todos. Nesse ponto, não haveria uma mitigação da capacidade contributiva, mas apenas uma performance distinta de sua aplicação. Ora, se o Estado concede benefícios fiscais a uma sociedade econômica, certamente gerará outros benefícios sociais que também possuem valor econômico, como geração de empregos, desenvolvimento regional, elevação dos índices locais e até mesmo o aumento de arrecadação correlacionada. Ao tempo, caso seja atribuída carga fiscal mais elevada a um bem de consumo

---

[569] CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. 1. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 36.

[570] MARTINS, Ives Gandra. **Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva**. Ca- derno de Pesquisas Tributárias: Resenha Tributária. São Paulo, n. 14, p. 33 e seguintes, 1989.

[571] DUTRA, Micaela Dominguez. Capacidade Contributiva: análise dos direitos humanos fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 28. Fernando Zilveti defende que não seria tanto quanto relevante essa discussão, haja vista que ambas estão intimamente interligadas (ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 250).

prejudicial à saúde ou para atividades que ocasionem maior impacto ambiental, além da arrecadação imediata, estar-se-á evitando despesas públicas futuras reparadoras. Tanto no aspecto incentivador como no restritivo, ao final, pretende-se alcançar o bem-coletivo, como também ter impacto econômico relevante.

Nesse sentido, a Capacidade Jurídico-Contributiva deve ser vista como um conceito dinâmico, capaz de incorporar diferentes dimensões da contribuição social (as quais também terão impacto econômico). Em primeiro lugar, é fundamental reconhecer que o valor da contribuição não se limita ao montante financeiro recolhido pelo Estado, mas inclui também as externalidades positivas geradas pela atividade econômica e social do contribuinte. Empresas que promovem a inovação, a sustentabilidade ambiental e responsabilidade social, por exemplo, devem ser vistas como detentoras de uma elevada Capacidade Jurídico-Contributiva, independentemente do valor absoluto dos tributos pagos. Isso não quer dizer que essa prática será feita de maneira indiscriminada e sem controle, em que não se sabe ao certo o custo social pela vantagem fiscal concedida.

A efetividade desse conceito depende da observância dos princípios da equidade, da progressividade e da capacidade contributiva real, que asseguram que cada contribuinte participe do financiamento do Estado conforme sua verdadeira aptidão econômica e social. Isso implica a necessidade de um sistema tributário justo, que evite a regressividade e promova a redistribuição de renda, garantindo que os recursos arrecadados sejam utilizados para a promoção dos direitos fundamentais e o desenvolvimento sustentável.

A proposta de um Estado Fiscal que reconheça a Capacidade Jurídico-Contributiva em sua plenitude deve, portanto, incorporar diversos mecanismos que possibilitem a valorização das contribuições sociais e econômicas dos indivíduos e das entidades juridicamente criadas. Políticas tributárias diferenciadas, incentivos fiscais para práticas sustentáveis e socialmente responsáveis, e uma estrutura de fiscalização e arrecadação que leve em conta as especificidades de cada contribuinte são essenciais para alcançar este objetivo. A Capacidade não é meramente econômica, mas também social, isto é, potência de produzir efeitos positivos à coletividade.

A questão é: se o contribuinte está no centro da relação jurídico-tributária, deve ele estar também no controle das contas públicas, em especial a receita que ajudou a criar, bem como a eficiência e economicidade das despesas públicas.

Por tal razão, é imperativo que o Estado adote uma postura transparente e participativa na gestão dos recursos públicos e de sua destinação, permitindo que os contribuintes compreendam e se envolvam no processo de arrecadação e aplicação dos tributos, bem como nos critérios e satisfação dos benefícios fiscais adotados. A educação fiscal e a conscientização

sobre a importância da contribuição para o bem comum são fundamentais para fortalecer o pacto social e a legitimação do sistema tributário.

Propomos, neste trabalho, a extensão conceitual do princípio da Capacidade Jurídico-Contributiva:

a) Em uma perspectiva inicial, a Capacidade Contributiva leva em consideração a qualidade econômica do cidadão, isso é, seu potencial contributivo, servindo-se como um valor de limitação ao poder de tributar. Remonta-se a ideia basilar de um sistema fiscal moderno, em que aquele que tem maior potencial contributivo deve contribuir mais, em detrimento daquele que tem um poder econômico reduzido: quem ganha mais, paga mais; quem ganha menos, paga menos. Em questões práticas, tem-se a progressividade dos impostos e a seletividades das alíquotas como exemplos eficientes nessa composição;
b) No segundo ponto, a Capacidade Contributiva não se resume ao cumprimento das obrigações fiscais. De fato, o ato pagar é a principal função da existência do tributo no Estado Fiscal, mas não é um fim em si mesmo. Percebe-se que a existência de benefícios fiscais, imunidades tributárias e opções fiscais mais vantajosas previstas em lei não afronta o substrato da Capacidade Contributiva, visto que o benefício social derivado desses fenômenos justifica a renúncia fiscal. Ora, se o Estado Fiscal visa a arrecadar para fazer frente às despesas públicas em prol da comunidade, abrir mão direta da arrecadação para se obter uma vantagem coletiva ainda maior é bastante pertinente. Aqui não se pode, todavia, perder o controle, pois, caso não haja razões concretas que justifique, já não se atenderia a equidade contributiva.
c) O terceiro panorama vai além da própria relação jurídica Estado x Contribuinte. Quando se contribui, espera-se a prestação estatal. Nesse caso, não seria a contraprestação direta, pertinente a algumas espécies tributárias, em especial as taxas. Aqui seria no sentido amplo, isso é, um benefício social ou o retorno da contribuição fiscal. Nesse ponto, a Capacidade Contributiva também alcança a destinação dos recursos públicos, no sentido de como despesas estatais estão sendo aplicadas. Se contribuímos para o Estado prover as necessidades públicas, se assim não o faz, fere também a potência de cada um em contribuir, o que, consequentemente, repercute no aumento dos índices de ilicitudes e evasões fiscais. Atender a capacidade de contribuir é também retribuir as despesas públicas de forma justa e igualitária.

A partir da delimitação conceitual surge a seguinte questão: se a Capacidade Jurídico-Contributiva tem repercussão nas finanças públicas, deve o contribuir assumir um papel proativo na arrecadação fiscal? Em outras palavras, tem-se um mero contribuinte ou sujeito ativo na promoção do Estado Fiscal? Se cada um deve contribuir de acordo com sua potência econômica, então tenho o direito que todos assim o façam? Se o contribuinte é protagonista no cumprimento das obrigações fiscais, por que possuem papel coadjuvante na gestão dos recursos públicos?

Por tais questão, a partir do próximo capítulo, defende-se uma eficácia horizontal da Capacidade Jurídico-Contributiva, na qual o princípio repercute em direitos, mas também em deveres entre os próprios contribuintes, que se resumem ao fato de que todos devem contribuir no montante econômico e/ou social pertinente à sua capacidade, ao tempo que cada um deve exigir que os demais assim também o façam.

CAPÍTULO III - SOBRE A EFICÁCIA HORIZONTAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

3.1 DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE COMO DIREITOS DE "DEFESA": SOBRE A EFICÁCIA VERTICAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Desde já, faz-se necessária a delimitação do conceito de eficácia, haja vista a extensão de definições, especialmente quando inserida em um sistema jurídico de um determinado Estado Constitucional.

Para José Afonso da Silva[572], a eficácia jurídica pode ser entendida em duas vertentes principais. Primeiramente, pode ser vista como eficácia social, referindo-se ao cumprimento efetivo da norma na prática, ou seja, a norma é observada pela sociedade e regula as condutas de acordo com seu conteúdo prescritivo. Em segundo lugar, como a eficácia jurídica, que remete à capacidade da norma de produzir efeitos legais concretos, regulando as situações, relações e comportamentos que menciona. Nesse contexto, a eficácia jurídica relaciona-se com a possibilidade de aplicação, exigibilidade ou executoriedade da norma, independentemente de sua recepção social, enquanto a eficácia social está relacionada à efetividade da norma naquela comunidade[573].

A aplicabilidade é intrinsecamente relacionada à eficácia jurídica, pois trata da possibilidade de aplicação prática da norma, isso é, a norma eficaz é aplicável, embora sua aplicação dependa de contextos específicos. Dessa forma, tendo eficácia, a aplicação da norma dependerá do contexto no qual estará inserido, retomando o brocardo, "para todo texto existe um contexto", e, nesse caso, o texto tem por pressuposto a sua eficácia, sendo, portanto, aplicável no mundo linguístico do direito.

Eros Grau[574], ao abordar o tema, constata que eficácia social não se encontra no momento da aplicação da norma em si, mas emerge após essa aplicação, uma vez que não há garantia de que as interpretações normativas legítimas advindas dos Poder Judiciário serão efetivamente observadas pelos destinatários, nem de que os objetivos almejados por essas normas serão plenamente alcançados. De toda sorte, mesmo que a efetividade dependa da opção

---

[572] SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 66.
[573] Nesse ponto, Barroso prefere a expressão efetividade da norma, a qual se refere à concretização do direito, ou seja, ao cumprimento prático de sua função social, traduzindo-se na implementação dos preceitos normativos no mundo real e refletindo a conexão entre o que está previsto na norma e a realidade social vivida (BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**, Rio de Janeiro, Renovar, 2009, p. 83.).
[574] GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica), 17. ed., São Paulo: Malheiros, 2015, p. 312.

de agir do destinatário, como defende o autor, não necessariamente poderemos desconsiderar a sua força normativa em conduzir as condutas sociais, aliás, estaria inserido no campo da eficiência das normas e não de sua efetividade. Se é eficaz e aplicável, necessariamente isso já traz efeitos aos destinatários, mesmo que porventura não se atentem para os comandos normativos.

Por certo, Virgílio Afonso[575] pondera, de forma coerente, que é inviável sustentar um conceito puramente jurídico de eficácia, uma vez que a produção dos efeitos de uma norma está sempre condicionada a variáveis extrajurídicas que vão além do mero conteúdo dos dispositivos constitucionais e legais, especialmente porque tais normas estão sujeitas a restrições e regulamentações. Contudo, apesar da coerência no raciocínio do autor, retoma-se pertinente a cisão (ao menos didática) da eficácia social e jurídica, uma vez que aquela é entendida como a capacidade potencial da norma para gerar efeitos jurídicos, enquanto essa corresponde à aplicação concreta da norma e seus resultados na realidade. Ambas as noções estão interligadas e fundamentais para a concretização integral do direito.

Desde a evolução do constitucionalismo moderno, o Estado passa a ter uma participação mais efetiva para regular o comportamento dos homens, com a finalidade de promover os direitos fundamentais dos cidadãos[576]. Para tanto, as normas constitucionais precisam produzir os efeitos que delas se espera, seja no contexto jurídico, seja no momento de sua aplicação.

Marcos Bernardes de Mello[577] pontua que qualquer consequência jurídica atribuída a um fato configura uma forma de eficácia jurídica, sendo um aspecto intrínseco ao preceito normativo, em que são prescritos os efeitos atribuídos aos fatos jurídicos. Isso permite a investigação da eficácia jurídica no âmbito das normas constitucionais, mesmo que se trate de previsões abstratas, aplicáveis como suporte fático ou preceito. Em outras palavras, a eficácia jurídica pode ser vista como uma qualidade técnica da norma, pela qual descreve fatos que, ao se concretizarem, desencadeiam efeitos jurídicos.

Há de se atentar acerca da classificação das normas constitucionais com base em sua eficácia, particularmente em relação à distinção entre normas autoaplicáveis e normas não autoaplicáveis. As normas autoaplicáveis são aquelas que podem ser aplicadas diretamente, sem necessidade de intervenção legislativa, enquanto as não autoaplicáveis demandam a

---

[575] SILVA, Luis Virgilio Afonso da. **O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais**. RDE: revista de direito do estado, v. 1, n. 4, p. 23-51, 2006, p. 31.
[576] SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 9ª ed. Ver. Atual. E ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 35.
[577] MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico**: Plano da Existência. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 69.

atuação do legislador ordinário para que seus efeitos sejam concretizados. Ao longo do tempo, a classificação evoluiu, reconhecendo-se as normas programáticas, que geram efeitos graduais e contínuos, além das normas de eficácia contida, que têm eficácia restrita sob certas condições.

Entre as várias classificações propostas na literatura jurídica, destacamos a distinção entre normas bastantes e não bastantes em si mesmas, proposta por Pontes de Miranda; normas de eficácia plena e limitada, conforme Meirelles Teixeira[578]; normas de eficácia plena, contida e limitada, conforme José Afonso da Silva[579]; e normas de alta e baixa densidade normativa, de Sarlet[580]. Em síntese, algumas normas constitucionais possuem densidade normativa suficiente para gerar efeitos diretos, enquanto outras dependem de regulamentação complementar para serem eficazes, admitindo-se que são dotadas de um mínimo de eficácia.

É importante, contudo, considerar que, mesmo com essas classificações amplamente aceitas, uma parte significativa da concretização das normas constitucionais é atribuída ao papel do intérprete, apesar do papel significativo do legislador infraconstitucional. Esse intérprete deve transpor as normas abstratas para situações concretas, adequando-as à realidade social. No campo constitucional, a questão da eficácia e aplicabilidade torna-se especialmente relevante no dispositivo que dispõe sobre a "aplicação imediata" das normas definidoras de direitos e garantias fundamentais.

Esse preceito constitucional abrange os direitos e garantias fundamentais de forma ampla, sem distinções entre as categorias internas dessas garantias. Há um consenso quanto à aplicabilidade imediata dos direitos e garantias individuais, sustentado tanto pela disposição técnica da norma quanto por referências a sistemas jurídicos estrangeiros análogos, nos quais direitos correspondentes são igualmente dotados de eficácia imediata. A aplicabilidade dos direitos sociais, entretanto, permanece uma questão controversa. José Afonso da Silva[581] sustenta que a norma contempla os direitos sociais previstos na Constituição, mas reconhece que alguns desses direitos dependem de regulamentação legislativa, possuindo, assim, eficácia limitada. Ingo Sarlet[582], por sua vez, propõe uma distinção funcional entre os direitos de defesa, que requerem abstenção por parte do Estado e permitem aplicação direta, e os direitos sociais, que frequentemente necessitam de recursos públicos e regulamentação para serem efetivados.

---

[578] TEIXEIRA, José Horácio Meirelles. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Forense Universitária, 1991, p. 295-361.
[579] SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 164.
[580]Ibidem, p. 226-235.
[581]Ibidem, p. 165.
[582] SARLET, Ingo Wolfgan**. A eficácia dos direitos fundamentais**. 9.ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2008. p. 249.

Para os direitos sociais, a eficácia possui uma dupla dimensão. De um lado, tem-se uma eficácia positiva, exigindo uma concretização máxima dos direitos previstos na norma. De outro, há uma eficácia negativa, que revoga normas contrárias e estabelece uma diretriz para interpretação conforme os objetivos da norma, impondo ao Estado o dever de agir controlado.

Em termos de aplicabilidade, José Afonso da Silva[583] identifica as normas de eficácia contida entre aquelas que estabelecem direitos e garantias fundamentais. Embora reconheçamos que a aplicação dessas normas está intrinsecamente ligada ao processo de concretização, dado seu caráter abstrato e indeterminado, não se pode desconsiderar que tais normas podem produzir efeitos diretos. Em nível constitucional, a análise de sua eficácia ganha relevância devido ao alto status dessas normas na hierarquia legislativa, bem como por seu papel na definição dos valores fundamentais do Estado de Direito.

Assim, sob a perspectiva da eficácia jurídica, as normas que definem direitos e garantias individuais estão entre aquelas de eficácia contida e de aplicabilidade imediata, embora não sejam integralmente autoaplicáveis. Observa-se, entretanto, que a classificação tradicional não atribui à norma de aplicação imediata dos direitos fundamentais o peso necessário. Deve-se atentar que as instituições devem aplicar as normas de direitos fundamentais até onde for possível, em conformidade com um mandado de otimização[584] dos direitos fundamentais, que admite graus variados de concretização, condicionados pelas possibilidades fáticas e jurídicas.

É necessário reconhecer que a maioria das normas constitucionais não possui densidade normativa suficiente para uma aplicação automática e direta, especialmente devido ao papel que desempenham no sistema de hierarquia legislativa e na defesa de valores fundamentais. Os princípios subjacentes a essas normas requerem, em sua maioria, concretização por meio de regulamentação adicional. Dessa forma, a eficácia dessas normas depende, em grande medida, da intervenção legislativa, sem a qual sua aplicabilidade permanece limitada.

Portanto, a peculiaridade dos direitos fundamentais na Constituição reside na disposição constitucional que exige sua aplicação imediata, independentemente de mediação legislativa, o que os diferencia das normas de eficácia limitada. A eficácia jurídica dessas normas decorre diretamente da Constituição, cabendo ao intérprete e ao aplicador a tarefa de concretizá-las em situações específicas.

---

583 SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 105.

584 El punto decisivo para la distinción entre reglas e princípios es que los principios son *mandados de optimización* mientras que las reglas tienen el carácter de *mandados definitivos* (ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. Trad. Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 89.

Esse entendimento encontra correspondência no direito português (art. 18, I da Constituição Portuguesa), onde se determina a aplicabilidade imediata dos direitos, liberdades e garantias fundamentais. Vieira de Andrade[585] interpreta essa disposição como uma implicação de que o conteúdo dessas normas deve ser plenamente concretizado pela própria Constituição, dispensando regulamentação legislativa. João Maurício Adeodato[586], ao referir-se ao dogma jurídico, aponta que a aceitação de um argumento jurídico reside na norma como ponto de partida, destacando o caráter absoluto da norma no sistema.

Por certo, as normas de conteúdo fundamental representam um mandado de otimização que impõe ao intérprete e aplicador o dever de maximizar os direitos fundamentais em sua aplicação. Em segundo lugar, confere a liberdade para concretizar esses direitos pela via interpretativa, independentemente da existência de preceitos específicos ou da mediação legislativa. Por fim, o preceito constitucional cria uma presunção em favor da aplicabilidade imediata dos direitos fundamentais, estabelecendo uma regra geral que demanda justificativa específica para eventuais restrições ou para a recusa de aplicação direta.

Esse comando constitucional consagra, assim, o princípio da máxima efetividade dos direitos fundamentais, estabelecendo um padrão de interpretação que busca dar plena aplicação a esses direitos, dentro dos limites do possível, sem que as normas que os definam sejam relegadas a uma aplicabilidade limitada. A tarefa de concretização das normas constitucionais de direitos fundamentais, portanto, está diretamente vinculada à exigência de que esses direitos sejam implementados de maneira ampla e irrestrita, sempre que as circunstâncias permitirem.

Konrad Hesse[587], fundado na força normativa da Constituição, sustenta que a eficácia de uma norma constitucional depende de sua adequação às necessidades e forças dominantes de seu tempo, conferindo-lhe vitalidade e prestígio. Essa vinculação às tendências sociais permite a Constituição se desenvolver como uma ordem geral objetiva das relações sociais. Assim, a força normativa da Constituição também requer a formação de uma "vontade de Constituição" na consciência geral. Sem o concurso da vontade humana, mesmo uma ordem legitimada pelos fatos não alcançará eficácia, nesse caso, no aspecto social.

Além disso, a Constituição não se limita a regulamentar as relações entre os entes privados e o poder público, mas também estabelece princípios reguladores das relações sociais,

---

[585] ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 140.
[586] ADEODATO, João Maurício. Modernidade e Direito. In: **Ética e Retórica. Para uma teoria da dogmática jurídica**. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 215.
[587] HESSE, Konrad. **A Força Normativa da Constituição**. Trad. de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: S.A. FABRIS, 1991. p. 18.

abrangendo as interações entre particulares. Nesse sentido, Juan María Bilbao Ubillos[588] complementa ao afirmar que, em um Estado social, as relações entre os cidadãos e os poderes públicos constituem o núcleo central da matéria constitucional, mas os princípios que regulam as relações entre particulares também são materialmente constitucionais. O constituinte molda a sociedade civil segundo determinados parâmetros constitucionais, evidenciando que o Direito Constitucional e o Direito Privado não devem ser concebidos como compartimentos isolados ou com lógicas separadas. Isso não significa que a Constituição regule detalhadamente todos os aspectos da vida social, mas sim que estabelece uma base principiológica que orienta as relações sociais de maneira ampla e estruturada.

Nesse caso, questiona-se: qual a eficácia dos direitos fundamentais do contribuinte? No caso da capacidade contributiva, há alguma especificidade?

A denominação “direitos fundamentais” refere-se aos direitos humanos positivados na Constituição de um determinado Estado, ao passo que o termo "direitos humanos", em um sentido mais amplo, aplica-se a documentos de direito internacional que reconhecem direitos de validade universal e supranacional, independentemente de sua incorporação formal nos ordenamentos nacionais. Desde sua consagração nas primeiras constituições, os direitos fundamentais passaram por transformações históricas significativas, refletindo diferentes dimensões de conteúdo e eficácia. Tradicionalmente, identifica-se a existência de três gerações de direitos fundamentais, cada uma caracterizada por suas particularidades e demandas específicas.

Os direitos fundamentais de primeira dimensão destacam-se como direitos de proteção do indivíduo em face do Estado, atuando como direitos de defesa. Surgidos no contexto do Estado liberal, esses direitos demarcam uma esfera de não-interferência estatal na esfera individual, caracterizando-se pelo seu caráter negativo – exigem uma abstenção do Estado. Entre eles estão o direito à vida, à liberdade, à propriedade e à igualdade perante a lei, além de direitos de participação política, como o direito de votar e ser votado. Esses direitos também se associam à liberdade de expressão, imprensa, manifestação e associação, refletindo o ideal de igualdade formal e algumas garantias processuais, tais como o devido processo legal, o *habeas corpus* e o direito de petição.

Os direitos de segunda dimensão emergiram da percepção de que as liberdades e igualdades formais asseguradas pelo Estado liberal eram insuficientes para garantir o pleno

[588] UBILLOS, Juan María Bilbao. ¿Em qué medida vinculan a los particulares los derechos fundamentales? In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). **Constituição, Direitos Fundamentais e Direito Privado**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003., p. 306.

exercício dos direitos positivados, especialmente diante das desigualdades sociais e econômicas intensificadas pela industrialização. Diferentemente dos direitos de primeira dimensão, os direitos de segunda dimensão demandam ações positivas por parte do Estado e estão diretamente vinculados ao Estado Social, que visa a mitigar as disparidades sociais. Esses direitos incluem direitos econômicos, sociais e culturais, como o direito à educação, à saúde, ao trabalho e à assistência social, constituindo liberdades materiais concretas. Nesse sentido, estão inseridas também as chamadas liberdades sociais, como o direito de sindicalização e de greve, caracterizando uma dimensão de igualdade substantiva para o indivíduo[589].

Os direitos fundamentais de terceira dimensão, ou direitos de solidariedade e fraternidade, direcionam-se à proteção de interesses coletivos e difusos, transcendendo as dimensões individualistas das duas primeiras gerações para incluir direitos relacionados ao meio ambiente, à paz, à autodeterminação dos povos e ao desenvolvimento. Esses direitos abandonam a titularidade individual em prol de uma titularidade difusa e representam uma visão mais abrangente de proteção e de solidariedade entre os povos e as gerações futuras.

Historicamente, o conceito de direitos fundamentais está intimamente vinculado ao Direito Liberal, centrado nos ideais de liberdade individual, segurança e propriedade, moldados ao longo dos séculos XVIII e XIX. Foi somente no século XX que ocorreu a transição para o Estado Social, que passou a enfatizar direitos econômicos, sociais e culturais, promovendo a ampliação dos direitos políticos e contribuindo para a universalização dos direitos humanos e a irradiação dos direitos fundamentais para todo o ordenamento jurídico. Essa transição implica a "irradiação" dos direitos fundamentais para todos os ramos do Direito, conforme observa Perez Luño[590], evidenciando a incorporação desses direitos em uma perspectiva universalista e interdisciplinar.

Nesse contexto, o conceito de direitos fundamentais assumiu uma relevância crescente, representando não apenas a liberdade individual, mas também a liberdade de participação e a responsabilidade social. Essa evolução do pensamento jurídico reflete o caráter dinâmico e adaptativo dos direitos fundamentais, que expandem seu alcance normativo não apenas para proteger o indivíduo, mas também para assegurar a realização de valores essenciais à coletividade. Direitos como igualdade, liberdade e dignidade humana, outrora delimitados pela proteção individual em face do Estado, integram hoje um sistema mais amplo de garantias que busca conciliar a autonomia individual com a justiça distributiva e a coesão social.

---

[589] SARLET, Ingo Wolfgan. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 1998. p. 49-50.

[590] PEREZ LUÑO, Antonio-Enrique. **Los Derechos Fundamentales***.* 9ª ed., Madrid: Ed. Tecnos, 2005, p. 23.

Nos moldes do Estado Liberal, o tributo foi concebido como um mecanismo essencial para a garantia das liberdades individuais. Sua criação se deu pela necessidade de financiar as despesas públicas básicas em um modelo estatal que buscava preservar as funções essenciais do governo, como justiça, segurança interna, defesa contra agressões externas e diplomacia. Nesse modelo inicial, os tributos possuíam um caráter exclusivamente fiscal e eram aplicados de forma uniforme a todos, refletindo o princípio da igualdade formal[591]. Como bem ressalta Ricardo Lobo Torres[592], "a liberdade é o fundamento essencial do tributo para o liberalismo", uma vez que o Estado, concebido como resultado de um contrato social, constituía-se em um espaço aberto ao acordo entre as vontades individuais. Assim, o tributo, além de garantir a manutenção do Estado, também servia como salvaguarda das liberdades individuais.

Sobre o tema, Zilveti[593] destaca que a propriedade privada guarda íntima relação com a tributação, sendo aquela a categoria lógica do Estado Fiscal. Se há tributação, deve-se, por raciocínio lógico, ter e garantir a propriedade privada. Só se tributa aquilo que pertence a cada um, justamente para se seu produto possa se tornar público.

Com o passar do tempo, no entanto, o modelo tributário evoluiu em resposta às mudanças sociais, políticas e econômicas. Atualmente, as finanças públicas assumem características intervencionistas, personalizam os impostos em conformidade com o princípio da capacidade contributiva e desenvolvem funções extrafiscais que vão além do simples custeio de serviços públicos. Como observa Maurice Duverger[594], o intervencionismo fiscal se manifesta pela modulação da carga tributária global, pela discriminação de atividades específicas, pela tributação progressiva de rendas e heranças visando à redução de desigualdades sociais e pela redistribuição de recursos por meio de subsídios e auxílios a indivíduos de baixa capacidade econômica, uma vez que as finanças públicas de um Estado moderno teriam a função de tanto cobrir as despesas públicas, como intervir na vida social em prol da nação. Nesse sentido, a tributação moderna não apenas garante a arrecadação de recursos, mas também se torna um instrumento de regulação econômica, social e ambiental, servindo à redistribuição de riquezas e à promoção de políticas públicas.

---

[591] DUTRA, Micaela Dominguez. Capacidade Contributiva: análise dos direitos humanos fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010.
[592] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Tributário Brasileiro**: sistema constitucional tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 172. v. 2.
[593] ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004., p. 470.
[594] DUVERGER, Maurice. **Institutions Financières**. Paris: Presses Universitaires de France, 1960, p. 2

José Casalta Nabais[595] enfatiza que, enquanto dever fundamental, o tributo não pode ser encarado como uma mera imposição estatal ou um sacrifício para os cidadãos. Trata-se de um elemento indispensável à organização de uma vida em sociedade estruturada no conceito de "Estado fiscal". Esse modelo, fundamentado na subsidiariedade da ação estatal e na autorresponsabilidade dos cidadãos, rompe com a ideia de um direito fundamental a não pagar impostos, conferindo à tributação um papel central na sustentabilidade das atividades estatais. No Estado fiscal, portanto, a tributação reflete a harmonia entre a necessidade de financiamento público e o respeito às liberdades individuais, com limites impostos pelo sistema fiscal.

Os deveres fundamentais, dentre os quais o dever de pagar tributos, são uma categoria autônoma no âmbito constitucional. Ainda que distintos dos direitos fundamentais, eles muitas vezes guardam uma relação de interdependência com esses, servindo como limites à intervenção estatal ou às prerrogativas individuais. Como destaca Nabais[596], os deveres fundamentais são pressupostos indispensáveis para a existência e o funcionamento do Estado, sendo essenciais à proteção de direitos como vida, liberdade e propriedade. No caso específico do dever de pagar impostos, esse assume um papel crucial na garantia do direito à propriedade, já que viabiliza um sistema jurídico que protege o patrimônio individual e impede a consolidação de um "Estado proprietário". Os deveres fundamentais possuem caráter objetivo e manifestam-se em duas dimensões: funcional e estrutural. Funcionalmente, criam valores ou bens jurídicos prioritários, com impacto imediato na coletividade e mediato no indivíduo. Estruturalmente, geram efeitos jurídicos que transcendem os destinatários diretos, como o efeito de inconstitucionalidade decorrente de sua violação. Há, ainda, o chamado efeito extrasubjetivo dos deveres fundamentais, que opera como uma restrição às liberdades e garantias, reforçando o equilíbrio entre direitos e deveres no ordenamento jurídico.

No âmbito da tributação, o caráter fundamental desse dever se reflete na teoria do custo dos direitos, já referenciada, conforme desenvolvida por Stephen Holmes e Cass R. Sunstein[597]. Essa teoria evidencia que todos os direitos, inclusive os individuais, dependem de um aparato estatal que só pode ser sustentado mediante tributação. Assim, o exercício de qualquer direito implica custos que devem ser compartilhados pela sociedade, reforçando o vínculo intrínseco entre direitos e deveres. Vejamos:

---

[595] NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 3.ed. Coimbra: Almedia, 2015. p. 678.
[596]Ibid., p. 53
[597] SUNSTEIN, Cass R.; HOLMES, Stephen. **The costf of the Rights**: Why Liberty Dependes on Taxes, New Yorl: W.W. Norton&Company, p. 116.

> *The Declaration of Independence states that "to secure these rights, Governments are established among men." To the obvious truth that rights dependo n government must be added a logical corollary, one rich with implications: rights cost money. Rights cannot be protected or enforcedwithout public funding and support. This is just as true of old rights as of newrights, of the rights of Americans before as well as after Franklin Delano Roosevelt´s New Deal. Both the right to welfare and the rigth to private property have public costs. The right to freedom of contract has public costs no less than the right to health care, the right to freedom of speech no less than the right to decent housing. All rights make claims upon the public Treasury.*

Como ressalta Richard Posner[598], um sistema tributário eficiente deve atender a critérios como ampla base de cálculo, baixa distorção na alocação de recursos, respeito à capacidade contributiva e custos administrativos reduzidos. No entanto, é preciso considerar que a tributação não afeta apenas a economia, mas também os rumos políticos e sociais de uma nação. Por isso, sua estruturação exige uma abordagem interdisciplinar, envolvendo conhecimentos jurídicos, econômicos, sociológicos e políticos, isto é, os aspectos estruturantes de uma comunidade.

A interdependência entre tributação e direitos fundamentais evidencia que o pagamento de tributos não é apenas uma obrigação do cidadão, mas também um requisito para a concretização de direitos de que tem direito, como saúde, educação e segurança. Essa relação é exemplificada pela proteção ao direito de propriedade, que depende de um sistema tributário eficaz para garantir a manutenção das instituições estatais e a aplicação das normas jurídicas que o reconhecem e protegem. Por outro lado, é essencial que a tributação não se transforme em um obstáculo ao pleno exercício dos direitos fundamentais. A busca por justiça fiscal requer um equilíbrio cuidadoso entre arrecadação e proteção das liberdades individuais, garantindo que o sistema tributário contribua para o desenvolvimento econômico e social sem comprometer a dignidade humana.

Em suma, o tributo, enquanto dever fundamental, desempenha um papel central na organização e no funcionamento do Estado moderno. Além de garantir os recursos necessários para a manutenção dos serviços públicos, ele é um instrumento de redistribuição de riqueza e promoção de justiça social. Contudo, seu exercício deve observar limites constitucionais e princípios como capacidade contributiva, proporcionalidade e vedação ao confisco, assegurando que a tributação seja compatível com os direitos fundamentais e contribua para o fortalecimento da democracia e da cidadania.

Assim, além da função protetiva tradicional dos direitos de defesa, que limitam a interferência estatal, os direitos dos contribuintes também se inscrevem na esfera positiva dos

[598] POSNER, Richard. A. **Economic Analysis of Law**. 7.ed. Austin:Wolters Kluwer, 2007, cap. 17, p. 511-537.

direitos fundamentais, especialmente no que se refere ao princípio da igualdade nas relações tributárias. Nesse sentido, a capacidade contributiva emerge como um direito fundamental do contribuinte, vinculada ao conceito de justiça fiscal e à limitação do poder de tributar. Ao estabelecer limites para a tributação, busca-se proteger o cidadão contra a sobrecarga tributária, assegurando-lhe o livre exercício de suas atividades econômicas e profissionais, em consonância com o princípio da vedação ao confisco.

Desse modo, os direitos fundamentais dos contribuintes promovem um direito subjetivo individual, que impõe obrigações correlativas ao Estado e aos agentes de tributação. A Constituição brasileira, ao instituir limitações ao poder de tributar, confere proteção tanto às pessoas físicas quanto às jurídicas, reconhecendo o contribuinte como titular de direitos que exigem respeito à capacidade contributiva e à justiça fiscal. Esses direitos e garantias fundamentais, ao protegerem os contribuintes contra intervenções desproporcionais do Estado, reafirmam a função primordial de defesa, mas também incorporam uma vertente positiva, e na qual a igualdade nas relações tributárias e a função de não discriminação se tornam imperativos essenciais para a concretização de uma tributação justa e equitativa.

A função predominante dos direitos fundamentais dos contribuintes consiste na proteção contra intervenções excessivas do Estado, delimitando uma área de não-interferência ou, em casos específicos, de intervenção limitada, sempre à luz dos direitos garantidos constitucionalmente. Como a tributação representa uma ingerência estatal sobre a propriedade privada, devidamente autorizada pela Constituição, torna-se indispensável o estabelecimento de limites claros ao exercício desse poder, garantindo os direitos de defesa dos contribuintes. Esses direitos, amplamente presentes no catálogo da Constituição Federal, assumem uma natureza essencialmente defensiva ao atuarem como um escudo contra a arbitrariedade e o abuso de poder na esfera tributária.

Sob uma perspectiva doutrinária, é comum classificar os direitos fundamentais em direitos de defesa e direitos a prestações, conforme a função específica que desempenham em relação ao Estado. Os direitos de defesa impõem ao Estado uma postura de abstenção, na qual se espera que ele respeite e não invada a esfera de autonomia dos indivíduos. Por outro lado, os direitos a prestações exigem uma atuação ativa do Estado, por meio de ações ou serviços que garantam o acesso a condições de vida dignas e igualitárias. Ainda que certos direitos apresentem predominantemente uma função de defesa; e outros, uma orientação à prestação, essa distinção não é absoluta, pois direitos sociais também podem desempenhar o papel de garantias de defesa, e direitos originalmente defensivos podem demandar intervenções positivas do Estado.

No contexto dos direitos dos contribuintes, a função de defesa predomina, uma vez que esses direitos têm, em sua essência, o propósito de proteger o indivíduo contra a arbitrariedade estatal na esfera tributária. No entanto, observa-se uma crescente demanda por atitudes positivas do Estado, especialmente no que concerne ao princípio da igualdade nas relações tributárias. Como direito fundamental, a capacidade contributiva se configura como uma limitação ao poder de tributar, que protege o contribuinte contra uma carga tributária excessiva e injusta, impedindo que a tributação comprometa os recursos necessários à subsistência digna – o chamado mínimo vital. Ao mesmo tempo, esse princípio limita a atuação estatal ao impedir o confisco, assegurando que a tributação respeite as condições econômicas de cada contribuinte.

Como destaca Dutra[599], "a capacidade contributiva só surge após o preenchimento das necessidades básicas do indivíduo, e nunca sobre estas, sendo essa a relação existente entre capacidade contributiva e o mínimo existencial". Assim, o autor nos faz concluir que o Estado deve garantir o mínimo de vida digna aos cidadãos, seja pela ação proativa na prestação pública, seja através da justa tributação. Aliás, um fato depende do outro.

Essa perspectiva, inclusive, é o que faz fundamentar a existência de isenções e reduções da carga fiscal para alguns cidadãos. Borges[600] retrata que deriva da conveniência prática, dada a improdutividade do imposto em confronto com as despesas de arrecadação; da consolidação da justiça fiscal; do fato de que os pequenos contribuintes em estágio de vida social inferior não deverão ter ainda mais reduzida a sua capacidade financeira; e da compensação econômico-financeira, porque os pequenos contribuintes são os que suportam mais duramente os ônus dos impostos indiretos

O conceito de mínimo existencial é marcado por uma natureza dinâmica e adaptável, sendo moldado pelas circunstâncias culturais, econômicas e sociais específicas de cada sociedade e período histórico. Trata-se de uma ideia essencialmente relativa, cujo conteúdo pode variar amplamente, dependendo das condições materiais e simbólicas que definem as necessidades fundamentais de um povo em determinado contexto. Nesse sentido, Regina Helena Costa[601] observa que a determinação do mínimo vital está intrinsecamente vinculada a decisões políticas e sociais, dado que sua definição carece, muitas vezes, de parâmetros constitucionais explícitos. Para a autora, "o problema é tormentoso, pois concerne à decisão

---

[599] DUTRA, Micaela Dominguez. Capacidade Contributiva: análise dos direitos humanos fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 104.

[600] BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias.** 2.ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 48.

[601] COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 7ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 70. DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva**: análise dos direitos humanos fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 108

política do legislador, que deverá basear-se, à falta de normas constitucionais específicas, no que, numa sociedade dada, razoavelmente se reputaram necessidades fundamentais do indivíduo e de sua família". Assim, o mínimo vital não é um conceito estático, mas sujeito a alterações ao longo do tempo e em diferentes espaços geográficos.

De maneira complementar, Ana Paula de Barcellos[602] oferece uma abordagem conceitual que amplia a compreensão do mínimo existencial para além das meras necessidades físicas de subsistência. Segundo a autora, "o mínimo existencial corresponde ao conjunto de situações materiais indispensáveis à existência humana digna". Essa existência, no entanto, não se restringe à sobrevivência ou manutenção do corpo, mas abrange dimensões espirituais e intelectuais, especialmente relevantes em um Estado que se propõe democrático e liberal.

Essa compreensão integrada do mínimo existencial demonstra que ele não é um conceito apenas jurídico, mas também profundamente social e político. Sua definição envolve identificar quais condições materiais e imateriais são imprescindíveis para garantir a dignidade humana, a igualdade de oportunidades e a participação ativa na vida em comunidade. Além disso, o conteúdo do mínimo existencial pode incluir, por exemplo, acesso à alimentação, saúde, moradia, educação e meios básicos de comunicação, todos vistos como instrumentos essenciais para assegurar uma vida digna e a integração social plena. Ao que pode se dizer, "a capacidade contributiva termina, de todo modo, onde começa o confisco, que leva à destruição da capacidade contributiva"[603].

A característica de flexibilidade do conceito de mínimo existencial permite que ele se adapte às mudanças nas condições socioeconômicas e culturais de cada época e lugar. Em períodos de maior prosperidade, por exemplo, o conteúdo do mínimo existencial pode incluir bens e serviços que ultrapassem o estritamente básico, refletindo no aumento das expectativas sociais sobre o que constitui uma vida digna. Por outro lado, em contextos de escassez ou crise econômica, o mínimo existencial pode ser reduzido a um patamar mais essencial, focado em garantir apenas as condições mínimas de sobrevivência física e dignidade.

Essa variabilidade também é influenciada por fatores culturais, já que as necessidades consideradas fundamentais podem diferir entre sociedades. Em algumas culturas, o acesso à terra ou à propriedade rural pode ser parte integrante do mínimo existencial, enquanto em outras, a posse de tecnologia básica, como dispositivos de comunicação, pode ser vista como

---

[602] BARCELLOS, Ana Paula de. **A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais** – O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2002, p. 197-198.

[603] TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012. p. 67. DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva**: análise dos direitos humanos fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010. P. 112

essencial para a inclusão social e econômica. Assim, o mínimo existencial reflete não apenas as condições materiais de uma sociedade, mas também seus valores, prioridades e aspirações.

No âmbito do direito, o mínimo existencial assume um papel central na construção e concretização de um Estado de Direito. Ele funciona como uma barreira intransponível para o exercício dos poderes estatais, assegurando que os direitos fundamentais à dignidade, liberdade e igualdade não sejam violados, ao passo que se evita efeitos confiscatórios. Além disso, o conceito serve como um parâmetro normativo para a formulação e implementação de políticas públicas, exigindo que os recursos do Estado sejam alocados de forma a garantir, prioritariamente, as condições mínimas de existência para todos os cidadãos. Sua definição e aplicação exigem um esforço contínuo de análise e adaptação às realidades concretas, bem como um compromisso com a dignidade humana como valor central do ordenamento jurídico. Dessa forma, ele consolida-se como um elemento indispensável para a promoção da justiça social e para o fortalecimento da cidadania em qualquer sociedade democrática.

Tem-se, então, a capacidade contributiva como vetor de eficiência do Estado Fiscal.

O ordenamento jurídico português, por intermédio do artigo 4º da Lei Geral Tributária, estabelece a capacidade contributiva como um princípio fundamental e pressuposto basilar da imposição tributária. Essa disposição normativa reforça a premissa de que a tributação deve, necessariamente, observar a capacidade econômica de cada contribuinte, garantindo que a carga fiscal seja distribuída de modo proporcional e justa, conforme a aptidão financeira individual. Esse princípio, portanto, atua como um critério de justiça fiscal, orientando o sistema tributário português na busca de equidade e na mitigação de eventuais efeitos regressivos, ao assegurar que os tributos incidam de maneira coerente com as condições materiais dos sujeitos passivos.

A capacidade contributiva, portanto, traduz-se em um direito fundamental do contribuinte, que assume uma função protetiva ao garantir um limite objetivo ao poder de tributar. Esse princípio representa um direito subjetivo do cidadão-contribuinte e atua como um mecanismo de contenção da autoridade estatal, visando a preservar o exercício pleno das liberdades econômicas e profissionais. Além disso, o princípio da capacidade contributiva protege o contribuinte da expropriação de recursos essenciais para sua dignidade e sobrevivência, refletindo um dos pilares da justiça fiscal e da equidade tributária, bem como evitando os efeitos confiscatórios por meio da tributação.

Os direitos fundamentais dos contribuintes também revelam uma pretensão jurídica individual, conferindo um direito subjetivo específico que impõe obrigações correlativas ao Estado e aos órgãos de tributação. Ao listar as limitações constitucionais ao poder de tributar, a Constituição Federal estende a proteção tanto às pessoas físicas quanto às jurídicas,

assegurando que ambas as categorias possam usufruir dos direitos fundamentais na esfera tributária. Embora a pessoa física, em muitos casos, suporte o impacto financeiro final, as pessoas jurídicas frequentemente ocupam o polo passivo das obrigações tributárias, assumindo, assim, uma posição de destaque na estrutura de direitos e garantias fundamentais.

A função de defesa desses direitos manifesta-se em dispositivos constitucionais específicos que exigem a edição de leis para a criação ou majoração de tributos, reforçando a segurança jurídica nas relações entre o Estado e o contribuinte. Princípios como a anterioridade e a irretroatividade desempenham papel crucial nesse contexto, ao impedirem a cobrança retroativa de tributos e assegurarem que os efeitos das leis tributárias sejam aplicados apenas a partir do exercício seguinte à sua instituição. A vedação ao confisco, por outro lado, protege o contribuinte contra tributações desproporcionais que possam ameaçar seu patrimônio, enquanto a liberdade de tráfego garante que Estados e Municípios não utilizem a tributação para obstruir a livre circulação de pessoas e bens, nem criem discriminações tributárias baseadas na origem dos produtos.

Contudo, a função defensiva dos direitos dos contribuintes não esgota seu alcance. Há também uma dimensão positiva, decorrente do princípio da igualdade, que se manifesta na "função de não discriminação" desses direitos, bem como a solidariedade em consideração à terceira dimensão dos direitos fundamentais. A isonomia tributária, por exemplo, não apenas visa a evitar tratamentos discriminatórios, mas também promover medidas compensatórias para corrigir desigualdades, permitindo uma atuação proativa do Estado em busca da justiça fiscal. Além disso, o Estado assume um dever de proteção, que implica a criação de serviços e a organização de instituições judiciais adequadas para assegurar o pleno exercício dos direitos fundamentais dos contribuintes, refletindo uma dimensão objetiva e solidária desses direitos.

Historicamente, a evolução dos direitos fundamentais também influencia a compreensão dos direitos dos contribuintes. A classificação tradicional das dimensões de direitos fundamentais revela um desenvolvimento progressivo em que se reconhece a necessidade de defender tanto a liberdade individual quanto a justiça social. Como já dito, os direitos de primeira dimensão surgem como direitos de defesa, estabelecendo limites à intervenção do Estado e assegurando a autonomia individual, enquanto os direitos de segunda dimensão buscam ampliar o papel do Estado, exigindo prestações que garantam uma igualdade substancial. Os direitos de terceira geração, por sua vez, ampliam a perspectiva, dirigindo-se à proteção de interesses coletivos e difusos, com titularidade difusa e intergeracional.

Em suma, os direitos fundamentais dos contribuintes, ao incorporarem uma função predominantemente defensiva e uma dimensão positiva de não discriminação, constituem uma

parte vital do Estado de Direito, uma vez que asseguram a justiça fiscal ao protegerem os contribuintes contra excessos estatais, ao mesmo tempo em que promovem a equidade nas relações tributárias. Essa dualidade de funções reafirma a importância da capacidade contributiva como um princípio estruturante da ordem tributária, capaz de harmonizar a responsabilidade fiscal com o respeito aos direitos fundamentais. Dessa forma, os direitos dos contribuintes não apenas limitam a atuação do Estado, mas também garantem que a tributação seja um instrumento de justiça e de desenvolvimento social.

Diante das razões expostas, é possível afirmar que o princípio da capacidade contributiva projeta seus efeitos normativos tanto sobre a atividade do legislador quanto sobre a atuação do aplicador da norma tributária. Contudo, importa destacar que este último, o intérprete e executor da norma, permanece vinculado aos limites legais e constitucionais previamente estabelecidos, não lhe sendo lícito inovar na ordem jurídica, sob pena de violar os postulados da legalidade e da tipicidade. A adoção de critérios subjetivos pela Administração, especialmente para alterar a carga tributária sem base legal expressa, acarretaria inaceitável insegurança jurídica e quebra do princípio da reserva legal tributária, como ocorreria, por exemplo, na modificação de alíquotas à margem do processo legislativo[604]. Todavia, não se pode olvidar da pertinência principiológica na legitimação da sua atuação fiscalizatória e na constituição da realidade fática do aspecto material do tributo.

A esse respeito, Alfredo Augusto Becker[605], numa abordagem mais tradicional da eficácia jurídica do princípio da capacidade contributiva, identifica quatro funções principais atribuídas a esse postulado: (i) sua eficácia normativa seria dirigida exclusivamente ao Legislador Ordinário; (ii) este teria a obrigação jurídica de selecionar, como hipótese de incidência, fatos econômicos reveladores de riqueza suficiente, de modo a garantir a subsistência digna do contribuinte; (iii) a aplicação do princípio justificaria a graduação progressiva das alíquotas, segundo a elevação da presumível capacidade econômica; e (iv) possibilitaria o uso do tributo com finalidade extrafiscal. Percebe-se, assim, que Becker confere à capacidade contributiva um papel primariamente dirigido ao legislador, ao qual incumbe conformar o tipo tributário de acordo com esse vetor axiológico. Embora tal posição não seja rejeitada integralmente, concordamos que a atuação administrativa não deve ir além à fiel execução da norma legal, concretizando o modelo delineado pelo legislador, sem dele

[604] RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 88; LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos contribuintes**: limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 257.
[605] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 532 – 536.

extrapolar, não sendo cabível a criação autônoma de padrões próprios de justiça fiscal nem identificar, por critérios subjetivos, manifestações de riqueza a serem tributadas fora da moldura legal. Isso, contudo, não inibe o princípio de integral os aspectos finalísticos da norma fiscal, quando as condutas afrontam todo a sistemática.

Parece-nos mais pertinente os sabores de Marco Aurélio Greco[606], quem adota uma concepção ampliada da eficácia da capacidade contributiva, conferindo-lhe um papel normativo não apenas perante o legislador, mas também ao aplicador da norma. Para o autor, tal atribuição não significa, contudo, que o princípio possa justificar a instituição de tributos à margem do tipo legal, tampouco a cobrança de tributos fora dos contornos estabelecidos em lei. O que se propõe, nesse caso, é que a capacidade contributiva funcione como critério interpretativo, iluminando o conteúdo e a aplicação da regra matriz de incidência tributária. Todavia, a autor não se filia à concepção de tipicidade estrita, admitindo a possibilidade de o legislador formular tipos mais abertos, aptos a alcançar uma pluralidade de signos de riqueza. Nessa linha, vislumbra-se uma atuação mais flexível da Administração Tributária, especialmente no enfrentamento das estratégias de planejamento tributário abusivo, desde que dentro dos marcos de legalidade compatíveis com o Estado Democrático de Direito.

E por aqui lançamos um questionamento: se a capacidade jurídico-contributiva se reflete em um direito fundamental do contribuinte, qual seria o seu dever fundamental? Se de um lado há o Direito de ser cobrado de acordo com minha capacidade jurídico-contributiva, do outro lado ter-se-á o dever de assim pagar? A capacidade jurídico-contributiva não teria, além da perspectiva defensiva, o dever de promover a isonomia, fundada na solidariedade?

No trilhar da doutrina tributária não se teve dúvida da eficácia verticalizada da capacidade contributiva, visto que está atrelada à limitação na atividade de cobrança estatal. Porém, o ponto central deste trabalho é denotar o conteúdo exigível desse valor, o qual também precisa ser atendido individualmente por cada indivíduo, pois assim poderá atender realmente a justiça fiscal, como se pretende verificar no próximo tópico, acerca da sua eficácia horizontal, isto é, de um de indivíduo para outro em um contexto solidário.

3.2 EFICÁCIA HORIZONTAL DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS: SOBRE A CAPACIDADE JURÍDICO-CONTRIBUTIVA

[606] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 340 – 346.

A relação entre o público e o privado pode ser compreendida sob diversas perspectivas, especialmente quando analisada à luz dos direitos fundamentais e sua eficácia horizontal. Nelson Saldanha[607] constrói um raciocínio metafórico ao comparar o jardim, enquanto espaço privado, íntimo e contido, com a praça, símbolo do espaço público, aberto e coletivo. Essa dualidade nos remete à interdependência entre os âmbitos privado e público, revelando como os direitos fundamentais, tradicionalmente concebidos para regular a relação entre o cidadão e o Estado, também encontram aplicação direta nas relações entre particulares, configurando a eficácia horizontal desses direitos. Essa transposição do conceito, ao ser aplicada ao campo da capacidade jurídico-contributiva, insere-se em um cenário em que as responsabilidades privadas e os interesses públicos se entrelaçam em um equilíbrio delicado.

Sob a ótica da capacidade jurídico-contributiva, o jardim metaforiza o espaço de proteção individual, em que a propriedade privada e o patrimônio pessoal refletem o núcleo intangível da liberdade econômica, garantido pelo Estado de Direito Constitucional. Por outro lado, a praça simboliza o espaço coletivo, onde a solidariedade e a justiça social impõem limites e responsabilidades ao exercício dessas liberdades. Nessa dinâmica, a eficácia horizontal dos direitos fundamentais atua como ponte que conecta os direitos dos indivíduos à realização do bem comum, reconhecendo que o privado não está isolado do público, mas antes participa de um sistema interdependente em que os interesses coletivos muitas vezes justificam restrições ou obrigações no âmbito privado, como a obrigação tributária.

A capacidade jurídico-contributiva, enquanto expressão prática dessa interação, evidencia como o dever de pagar tributos, essencial para o funcionamento da praça – o espaço público – está fundamentado no respeito às condições mínimas do jardim – o espaço privado. A metáfora de Saldanha revela que os direitos fundamentais não se limitam a assegurar um equilíbrio interno entre o público e o privado, mas também estruturam a relação entre esses dois âmbitos, permitindo que os direitos de igualdade e liberdade transcendam a relação vertical com o Estado para se projetarem nas relações horizontais, assegurando a aplicação concreta do princípio da solidariedade e a preservação da justiça fiscal. Assim, a eficácia horizontal dos direitos fundamentais no campo da capacidade jurídico-contributiva não apenas reforça a vinculação recíproca entre os direitos individuais e os interesses coletivos, mas também legitima as condições em que a tributação pode ser exercida com respeito à dignidade e à equidade.

---

[607] SALDANHA, Nelson. **O jardim e a praça**: o privado e o público na vida social e histórica. 2.ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Atlântica Editora, 2005, p. 35.

O debate sobre a eficácia horizontal dos direitos fundamentais representa um dos grandes desafios do constitucionalismo contemporâneo, refletindo o processo de expansão das normas constitucionais para além das relações entre o indivíduo e o Estado. Enquanto os direitos fundamentais, em sua concepção inicial, emergiram como barreiras contra os abusos do poder estatal, a complexidade das relações sociais modernas demanda uma ampliação de seu alcance, incluindo as relações privadas, sobretudo em contextos que envolvam vulnerabilidades, desigualdades ou concentrações excessivas de poder econômico, tecnológico ou social. Nesse ponto, Virgílio Afonso destaca que a mais simples das relações privadas pode ocasionar debates significados, pois "basta que seja mencionada a autonomia privada de um lado e a inalienabilidade e a irredutibilidade dos direitos fundamentais, de outro"[608].

Tem-se reconhecido a relevância desse tema, mesmo diante da ausência de uma previsão expressa na Constituição de 1988, ao contrário do que ocorre no ordenamento português, que explicitamente prevê a vinculação dos particulares aos direitos fundamentais[609]. Para Ingo Wolfgang Sarlet[610], a noção de eficácia aqui discutida deve ser compreendida como a possibilidade de uma norma constitucional, especialmente aquelas que definem direitos e garantias fundamentais, produzir os efeitos jurídicos que lhe são próprios. Tal eficácia transcende o plano vertical das relações entre Estado e cidadão, irradiando-se para o plano horizontal, entre particulares.

Historicamente, os direitos fundamentais foram concebidos no contexto do Estado Liberal como mecanismos de defesa contra as arbitrariedades do poder público. Nessa concepção clássica, os direitos fundamentais restringiam-se à eficácia vertical, impondo limites à atuação estatal em face dos indivíduos. Nesse modelo, as relações privadas eram disciplinadas exclusivamente pelo Direito Civil, com base no princípio da autonomia privada, segundo o qual

---

[608] SILVA, Virgílio Afonso da Silva. **A Constitucionalização do Direito**: Os direitos fundamentais nas relações entre particulares. 1.ed, São Paulo: Editora Malheiros, 2014, p. 50.

[609] Art. 18, item 01 da Constituição da República Portuguesa. Sarlet (SARLET, Ingo Wolfgan**. A eficácia dos direitos fundamentais**. 9.ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2008, p. 360) ao analisar o § 1º do artigo 5º da Constituição Federal brasileira e comparando-o com os enunciados dos art. 18, item 1 da Constituição portuguesa e art. 53, item 1 da Constituição espanhola e art. 1º, III, da Constituição alemã, percebe que a ausência do dispositivo expresso não prejudica sua eficácia, atuando como um mandado de otimização, tendo os direitos fundamentais no ordenamento jurídico brasileiro e português a mesma aplicação. Em sentindo similar, Wilson Steinmetz defende que a vinculação do particular aos direitos fundamentais funcionada como uma "constelação de fundamentos constitucionais" que derivam especialmente da força dogmática e supremacia da Constituição, bem como a consagração da dignidade da pessoa humana. Desta forma, considera os direitos fundamentais não apenas como direitos subjetivos defensivos, mas também como uma ordem objetiva de valores que orienta a legislação, a administração e a justiça. (STEINMETZ, Wilson. **A Vinculação dos particulares a Direitos Fundamentais**, São Paulo: Malheiros, 2004. p. 34; 102-116).

[610] SARLET, Ingo Wolfgang. "Direitos fundamentais e direito privado, algumas considerações em torno da vinculação dos particulares aos direitos fundamentais", in: SARLET, Ingo Wolfgang (org). **A Constituição Concretizada – Construindo Pontes para o Público e o Privado**, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000. p. 114

os particulares tinham ampla liberdade para pactuar seus interesses, limitando-se apenas ao cumprimento das normas civis.

No entanto, como aponta Gustavo Tepedino[611], o avanço da sociedade técnica de massa e as profundas transformações econômicas, políticas e sociais do século XX colocaram em crise essa dicotomia rígida entre o público e o privado. A emergência de grandes corporações e monopólios, bem como o crescimento das desigualdades sociais, revelou que as liberdades individuais não estavam ameaçadas apenas pelo Estado, mas também por atores privados que detêm significativo poder econômico e social. Essa mudança de paradigma exigiu uma releitura do Direito Privado, funcionalizando institutos clássicos como propriedade, contratos e relações familiares à luz da dignidade da pessoa humana.

Em sentido similar, Carlos Roberto Siqueira Castro[612] enfatiza que a promoção da dignidade humana, enquanto finalidade última do Estado e da sociedade, exige que os direitos fundamentais adquiram uma dimensão objetiva, projetando-se não apenas sobre as relações entre indivíduos e o Estado, mas também sobre as relações entre particulares. Tal mudança reflete a transição do Estado Liberal para o Estado Social, onde os direitos fundamentais deixam de ser meramente defensivos para assumir também um papel promocional, vinculando tanto os poderes públicos quanto os entes privados.

O fator sociológico decorre das transformações provocadas pela sociedade de massas, onde os poderes econômicos, tecnológicos e de informação passaram a representar ameaças tão graves quanto aquelas provenientes do Estado. O fator jurídico-dogmático, por sua vez, relaciona-se à expansão dos direitos de personalidade, que passaram a ser compreendidos como o núcleo existencial do Direito Civil, subordinando esse ao valor-fonte do ordenamento: a dignidade da pessoa humana. Já o fator hermenêutico reflete a necessidade de interpretar as normas jurídicas de maneira integrada e coerente, reconhecendo os princípios constitucionais como orientadores de todo o ordenamento jurídico.

A doutrina europeia, especialmente a alemã, desenvolveu a teoria da *Drittwirkung der Grundrechte*, que reconhece a irradiação dos direitos fundamentais para todas as esferas do ordenamento jurídico, não se limitando à relação verticalizada. Para Pérez Luño[613], essa eficácia horizontal é uma exigência lógica e ética, uma vez que a negação dessa tese resultaria em uma

---

[611] TEPEDINO, Gustavo. A incorporação dos direitos fundamentais pelo ordenamento brasileiro: sua eficácia nas relações jurídicas privadas", **Revista da AJURIS – Associação dos Juízes do Rio Grande do Sul**, pp. 153-167.
[612] CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. Extensão dos direitos e deveres fundamentais às relações privadas. **Fórum Administrativo, Direito Público**, Belo Horizonte, v.4, n. 42, ago. 2004. p. 4231-4239.
[613] ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 5.ed. Coimbra: Almedina, 2017, p. 320.

dupla moral dentro da sociedade: uma aplicável às relações Estado-indivíduo e outra às relações entre indivíduos, o que seria inadmissível em um sistema jurídico coerente.

No contexto do Estado Social, a Constituição assume um caráter dirigente, projetando-se como um instrumento de transformação social. José Carlos Vieira de Andrade[614] observa que os direitos fundamentais, além de valores constitucionais a serem respeitados pelos poderes públicos, também se tornam interesses públicos fundamentais a serem promovidos e protegidos em todas as esferas sociais. Assim, entidades privadas que exercem poderes econômicos ou sociais significativos passam a ser vinculadas a esses direitos, assumindo responsabilidades que antes eram exclusivas do Estado.

Esse modelo reflete a transição do liberalismo econômico para uma economia regulada, na qual o Estado intervém para corrigir distorções do mercado, proteger os mais vulneráveis e promover a justiça social. Contudo, como destaca Tepedino[615], essa intervenção estatal não anula a autonomia privada, mas redefine seus limites, subordinando-a aos valores constitucionais, em especial à dignidade da pessoa humana. A eficácia horizontal dos direitos fundamentais representa uma relevante transformação no constitucionalismo contemporâneo, revelando a superação do paradigma liberal em favor de um modelo integrado e solidário. Ao vincular os particulares aos direitos fundamentais, o sistema jurídico reafirma seu compromisso com a justiça social, a igualdade e a proteção dos mais vulneráveis, consolidando um modelo de Estado no qual a Constituição não é apenas uma carta de intenções, mas um instrumento efetivo de transformação da realidade.

Por mais que os valores da liberdade, igualdade e dignidade da pessoa sejam emanados da seara intimista de cada um, tem-se também a solidariedade como um vetor para a vinculação dos particulares aos direitos fundamentais. Esse último valor tem por fundamento o bem-estar todos, como garantia da existência dignidade humana e, por isso, tanto o público como o privado são destinatários dos direitos fundamentais.

Como enfatiza Virgílio Afonso[616], não é somente o Estado que pode ameaçar os direitos fundamentais dos cidadãos, mas também outros cidadãos, nas relações horizontais entre si, os quais, diferentemente do ente público, são também detentores dos mesmos direitos. Por mais que as discussões da eficácia horizontal dos direitos fundamentais permeiem as relações

---

[614]Ibidem, p. 248.

[615] TEPEDINO, Gustavo. A incorporação dos direitos fundamentais pelo ordenamento brasileiro: sua eficácia nas relações jurídicas privadas", **Revista da AJURIS – Associação dos Juízes do Rio Grande do Sul**, 2005, pp. 153-167.

[616] SILVA, Virgílio Afonso da Silva. **A Constitucionalização do Direito**: Os direitos fundamentais nas relações entre particulares. 1.ed, São Paulo: Editora Malheiros, 2014, p. 52-53.

privadas, quer se demonstrar que no âmbito do Estado Fiscal surgem elos colaborativos entre cada sujeito social. Então, o princípio da capacidade jurídico-contributiva também está presente nas conexões intersubjetivas, não restringindo a aplicação dos princípios fiscais ao Estado, mas a todos, justamente pelo papel que um exerce pelo todo, ao passo que, além do jardim, precisamos cuidar das praças.

3.2.1 Eficácia Horizontal da Capacidade Contributiva: Solidariedade resulta em um direito subjetivo de justiça fiscal?

A pergunta que se faz nesse tópico busca refletir o seguinte silogismo: se cada indivíduo deve cumprir suas obrigações tributárias de acordo com sua capacidade para se alcançar uma justa e equânime tributação, todos precisam colaborar efetivamente. Em outras palavras, se eu devo, todos também devem.

Nesse caso, não se estaria diante de um dever meramente moral, mas sim jurídico, derivado da composição valorativa do sistema fiscal. Para Hans Kelsen[617], tanto o direito como a moral impõem condutas cujas consequências ao ato contrário seriam uma sanção. A diferença estaria que, no direito, a sanção seria imposta através de atos de coação, sendo executados com emprego de força física para o caso em que haja resistência. Diferentemente, quando há o descumprimento de uma conduta moral, a sansão ocorreria através de atos de desaprovação da sociedade como a censura, desprezo ou reações semelhantes.

No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho[618] afirma que o direito teria como objeto a regulação da conduta, cuja distinção aos outros sistemas de adaptação social como a moral, a religião e a etiqueta seria a coação. Contudo, nos sistemas de adaptação social, de algum modo, haveria coação ao agente, para que se comporte segundo seus preceitos, seja de forma extraterrena, como na religião, ou por reprovação social, como no caso da moral. O que distinguiria o direito seria a coação realizada através da força, ou seja, a coercibilidade inerente às normas jurídicas.

Os deveres fundamentais já foram uma categoria jurídica de relevância comparada aos direitos fundamentais. A república romana era considerada governo de virtuosos em que os cidadãos teriam que praticar alguns deveres, como votar. Já nessa época, a cidadania republicana implicaria não só a disponibilidade de direitos, mas assunção de deveres[619]. Nesse

---

[617] KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas.** Trad.: José Florentino Duarte. Porto Alegre, Fabris, 1986, p. 30.
[618] CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária.** 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 32-33.
[619] CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7.ed. Coimbra: Edições Alme-

caso, os deveres fundamentais seriam aqueles que possuem especial significado para a sociedade e podem tanto estarem implícitos ou explícitos na legislação[620].

Casalta Nabais[621] afirma que "os deveres fundamentais constituem uma categoria constitucional própria, expressão imediata ou directa de valores e interesses comunitários diferentes e contrapostos aos valores e interesses individuais consubstanciados na figura dos direitos fundamentais"[78]. Nesse sentido, os deveres fundamentais serão tratados como normas referentes a situações passivas do indivíduo perante sua comunidade. Complementa que os deveres fundamentais estariam baseados na soberania do estado, não de forma pré-constitucional, mas como um conceito jurídico em que os deveres devem estar prescritos na Constituição. Por força da soberania, os Estados possuiriam a liberdade de impor deveres essenciais aos indivíduos através da prescrição constitucional, especialmente a dignidade da pessoa humana, sendo esse o fundamento dogmático dos deveres[622].

Neste ponto, não há dúvida de que a capacidade contributiva está presente na formação dos Estados Fiscais Modernos, bem como todos os valores que o circundam, como a justiça fiscal, solidariedade fiscal e a igualdade tributária.

Importa reconhecer, no plano teórico-normativo, a distinção entre o dever fundamental e o dever jurídico em sentido estrito, tal como se manifesta no âmbito das obrigações legais. Chuvi[623] sustenta que o dever fundamental não se confunde com a obrigação jurídica tradicional, uma vez que aquele está voltado à satisfação de interesses coletivos e à realização de finalidades constitucionais, ao passo que esta tem por escopo a proteção de interesses subjetivos concretos, com repercussões específicas nas relações interindividuais.

De acordo com essa perspectiva, o dever fundamental atua como fundamento axiológico e normativo das obrigações jurídicas, funcionando como suporte de validade e como matriz valorativa a orientar condutas exigíveis no ordenamento. Em outras palavras, a obrigação de fazer, não fazer ou tolerar algo, enquanto manifestação típica do dever jurídico, decorre, por

---

dina, 2003, p. 531.

620 LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes***:* limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 30.

621 NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 3.ed. Coimbra: Almedia, 2015, p. 15.

622 Ibidem, p. 56-57.

623 CHUVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. 2000. 699 f. Tese (Doutorado em Direito) - Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas, Universitat Jaume I, Castellón-ES, 2000, p. 21-22.

concretização, de um dever fundamental previamente estabelecido, o qual lhe confere legitimidade e densidade constitucional[624].

A distinção entre dever fundamental e dever jurídico em sentido estrito não deve ser compreendida como uma cisão ontológica entre duas categorias normativas distintas, mas, antes, como uma relação de escalonamento e concretização normativa. O dever fundamental se configura como norma matriz de conduta, de natureza mais abrangente e abstrata, vinculada diretamente à Constituição, enquanto o dever jurídico-legal representa a sua positivação e operacionalização no interior de uma relação jurídica concreta, com conteúdo normativo delimitado e sanção correlata.

Nesse contexto, os deveres fundamentais atuam como instrumentos de efetivação dos valores constitucionais, dotados de densidade normativa suficiente para orientar a produção legislativa e a atuação administrativa e judicial. As obrigações jurídicas, por sua vez, são a forma específica pela qual esses deveres se manifestam concretamente, exigindo condutas determinadas em situações juridicamente reguladas, sendo, portanto, plenamente exigíveis no plano da eficácia imediata.[625]

Dada essa relação de concretização, parcela da doutrina questiona a eficácia normativa autônoma dos deveres fundamentais, baseando-se em dois argumentos principais. O primeiro refere-se à confusão entre norma e grau de eficácia: sustenta-se que os deveres fundamentais, por sua generalidade, careceriam de aplicabilidade direta. Todavia, tal premissa não resiste à análise sistemática da Constituição, que contém tanto normas de eficácia plena e imediata quanto normas de eficácia limitada, cuja concretização depende de desenvolvimento legislativo complementar, como ocorre com muitos direitos sociais.[626]

O segundo argumento repousa na influência de elementos morais sobre o conteúdo dos deveres fundamentais. Ainda que sua formulação normativa dialogue com valores ético-sociais, isso não lhes retira a juridicidade, tampouco impede que sejam convertidos em obrigações jurídicas positivas, desde que estejam previstos expressamente no ordenamento e viabilizados

---

[624] ABIKAIR FILHO, Jorge; FABRIZ, Daury César. A teoria geral da prestação do dever fundamental, sob a ótica de Lévinas. **Derecho y Cambio Social**. N. 31, ano X, Lima-Perú, 2013. Disponível em: : <http://www.derechoycambiosocial.com/revista031/A_TEORIA_GERAL_DA_PRESTAÇÃO.pdf>. Acesso em: 07 jun. 2023, p. 4-5.

[625] LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes**: limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 32.

[626] CHUVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. 2000. 699 f. Tese (Doutorado em Direito) - Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas, Universitat Jaume I, Castellón-ES, 2000, p. 50-51.

por meio de normatividade infraconstitucional, essencial para que o descumprimento do dever acarrete sanção jurídica ou execução forçada, o que é indispensável à sua efetividade prática.

No âmbito do Direito Tributário, essa distinção assume especial relevância. Parte da doutrina tende a identificar diretamente o dever fundamental de pagar tributos com a obrigação tributária, como se ambas as categorias fossem intercambiáveis. Contudo, importa reconhecer que o pagamento do tributo deriva, simultaneamente, de uma obrigação jurídica formal, fundada em lei, e de um dever fundamental de natureza constitucional, consubstanciado no compromisso com o financiamento solidário das funções públicas do Estado. A obrigação tributária, nesse cenário, representa a relação jurídica concreta que vincula o contribuinte ao Estado, sendo este titular do crédito público e aquele sujeito passivo da exação, nos moldes legalmente fixados, enquanto o dever fundamental de pagar tributos situa-se em plano superior, de caráter principiológico, expressando o compromisso do cidadão com a coletividade, na medida em que a tributação viabiliza a realização dos direitos fundamentais e a manutenção do Estado Social. A exigência concreta do tributo depende da existência da obrigação tributária legalmente tipificada, mas esta, por sua vez, encontra legitimidade material no dever fundamental constitucionalmente consagrado. [627]

Deve-se entender, neste ponto, que seria inviável um Estado Fiscal sem que houvesse a previsão de impostos, mesmo que não seja encarado como um dever pela população. A convivência social pressupõe a obediência a algumas regras e previsão de direitos, como propriedade, educação e saúde, que dependem de dinheiro. Sem tributo não existiria Estado, sem Estado não haveria direitos[628]. Podendo ir além, não haveria nada para ninguém.

O custo dos direitos, além de legitimar diretamente o dever fundamental de pagar impostos, também possui como função definir o tamanho do Estado Fiscal, já que a tributação vincular-se-ia à formação e à viabilização do Estado.

Se o Estado Fiscal seria o modelo de arrecadação de riqueza para compor a máquina pública, os direitos fundamentais e seus respectivos custos o dimensionaria. Por isso, o custo dos direitos também se relaciona com as garantias dos direitos dos cidadãos, definindo princípios ou normas estabelecidas na Constituição sobre Direito Financeiro. As normas constitucionais visam à garantia de direitos e liberdades públicas pela limitação do poder do Estado, sendo que a incorporação desses princípios e normas na Constituição fez com que se

---

[627] LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes**: limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 33.

[628] ALVES, Marina Vitório. O dever de pagar tributos: garantia da vida em sociedade. **Percurso Acadêmico**, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, p. 206-221, jul/ dez. 2011, p. 217-219.

garanta não apenas o mecanismo arrecadador, mas o vincule a finalidade de um ideal de justiça[629].

Aliás, a solidariedade se encontra positivada, seja na Constituição Federal do Brasil, seja na Constituição da República Portuguesa.

Casalta Nabais[630] aduz que a solidariedade se vincularia ao conceito de pertença a um grupo ou formação social onde o indivíduo manifesta o *affectio societatis*. Assim, possuiria dois sentidos: um objetivo e outro subjetivo. No primeiro, haveria a relação de pertença e a consequente corresponsabilidade que vincula as pessoas dentro de uma comunidade. No segundo, estaria atrelada ao sentimento de fazer parte da comunidade dentro de uma concepção moral social.

Por não ter conteúdo material bem definido, Ricardo Lobo Torres[631] afirma que a solidariedade poderia ser tanto vista como um valor moral, de justiça, ou como um princípio constitucional positivado ou não. Seu conteúdo influenciaria diretamente a liberdade, pela criação de vínculo de fraternidade entre os indivíduos, o que a aproxima da justiça pela participação do grupo na redistribuição de riqueza, como ato que fortaleceria da solidariedade social.

Em matéria tributária, Marco Aurélio Greco[632] afirma que o princípio da solidariedade surgiria em três momentos distintos: i) na justificação da exigência tributária; ii) como critério de congruência da lei tributária, possibilitando descobrir distorções internas das hipóteses de tributos; iii) como elemento de interpretação jurídica, a fim de que a legislação tributária seja interpretada conforme esse valor.

Os três critérios mencionados podem ser subdivididos em subtemas específicos: (i) a justificação da exigência tributária, que estaria vinculada à ideia de cidadania fiscal; (ii) a congruência das leis tributárias com a capacidade contributiva; (iii) a interpretação, que se relaciona com o valor de ponderação que o princípio possui. É importante salientar que esses critérios são objetivos, na medida em que não se remetem a um sentimento de grupo, mas sim à necessidade de comportamentos que assegurem a manutenção da ordem social. Dessa forma, o princípio da solidariedade consagra um valor associado ao pertencimento a um determinado

---

[629] CHUVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. 2000. 699 f. Tese (Doutorado em Direito) - Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas, Universitat Jaume I, Castellón-ES, 2000, p. 1-3.

[630] NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direto fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 111.

[631] TORRES, Ricardo Lobo. Existe um princípio estrutural de solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 198-199.

[632] GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 189.

grupo, cuja conduta visa a favorecer a coletividade, mesmo que em detrimento de interesses individuais. Como disposição interpretativa, serviria de base para a justificação externa na construção de normas jurídicas referentes a condutas favoráveis à sociedade em geral. No campo tributário, permitiria a aplicação desse valor em uma área notoriamente formal - objeto de análise no próximo tópico.

A solidariedade constitui um valor fundamental para a construção do Estado Fiscal. Isso se deve ao fato de que, sob uma perspectiva moral, o Estado possui um propósito teleológico: promover a justiça social por meio da legislação e das ações positivas dos poderes públicos.

A promoção da justiça social retrata um dos objetivos centrais do Estado contemporâneo, devendo ser concretizada tanto por meio da legislação quanto por ações positivas dos poderes públicos. Ao assumir o papel de agente redistribuidor de riquezas, o Estado parte de uma igualdade formal entre os indivíduos, mas transcende tal parâmetro ao reconhecer que a realização da igualdade material demanda a redefinição da própria liberdade, especialmente em sua dimensão econômica e social, bem como a incorporação da lógica compensatória como fundamento da igualdade substancial.

Dessa forma, a atuação estatal implica a exigência de uma maior contribuição daqueles em melhores condições econômicas, com vistas a viabilizar a inclusão e a proteção social dos que se encontram em situação de vulnerabilidade. Essa função redistributiva encontra expressão particularmente significativa no âmbito do Estado Fiscal, cuja arquitetura normativa e institucional é sustentada pela exigência de tributos em sentido amplo, tendo a solidariedade, enquanto valor constitucional estruturante, manifestada concretamente através da própria forma de arrecadação tributária, tornando-se o elemento legitimador do modelo fiscal progressivo[633].

Com efeito, o princípio da solidariedade opera como vetor interpretativo que condiciona a aplicação da capacidade contributiva, justificando juridicamente o tratamento tributário diferenciado entre os contribuintes[634]. A lógica solidária, aplicada à tributação, autoriza a imposição de encargos fiscais mais elevados àqueles que possuem maior capacidade

---

[633] CARDOSO JR., Luiz Eduardo de Queiroz. Direitos fundamentais e tributação: por que pagar impostos? **VOXJuris**. Ano 1, v. 1, n. 1, 2008, p. 133-145, p. 142. Para Alessandro Antônio Passari, a capacidade contributiva seria um princípio que portaria o valor de justiça na área fiscal (PASSARI, Alessandro. A natureza da capacidade contributiva. **Revista SJRJ**, Rio de Janeiro, v. 17, n. 28, p. 17-46, 2010, p. 18).

[634] MATTOS, Fabiana Eliza; RECKZIGEL, André Ricardo Guimarães. A contribuição previdenciária de servidores públicos inativos em face do princípio estrutural da solidariedade do grupo. In: CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI, 18., 2009, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: Fundação Boiteux, 2009, p. 4944-4959. Disponível em: <http://www.institutosarlo.com.br/pdfs-novos/novos-02.pdf>. Acesso em: 23 fev. 2024, p. 4947.

econômica, com o objetivo de financiar políticas públicas que promovam a coesão social e a redução das desigualdades[635]

Torres[636] assevera que a solidariedade se projeta no campo tributário por intermédio do princípio da capacidade contributiva, orientando a repartição das despesas públicas de modo proporcional à condição econômica de cada contribuinte, não se limitando à progressividade na tributação, mas comportando também a previsão de isenções e desonerações fiscais em benefício dos segmentos sociais menos favorecidos, o que contribui para a efetivação da justiça distributiva. A solidariedade social, portanto, fundamenta a aplicação da capacidade contributiva, não enquanto critério autônomo de incidência tributária, mas como justificativa moral-jurídica que legitima a diferenciação da carga fiscal com base na equidade.

Chegamos então em um ponto interessante: exercer a solidariedade fiscal é exercer a cidadania. Seria, portanto, a vinculação de determinado indivíduo a um Estado que lhe garantirá os direitos políticos descritos na sua Constituição, que só poderão ser gozados em plenitude se obedecerem a alguns pressupostos, como o cumprimento das normas jurídicas e assunção dos custos operacionais do Estado, através dos tributos[637]. A obediência a esses pressupostos imputaria ao Estado a proteção ao indivíduo. O direito a essa proteção[298] estaria relacionado diretamente com os deveres impostos aos órgãos estatais para os cidadãos, através da lei, o que, ao mesmo tempo, justificaria a tributação.

Remonta-se o viés democrático: se o poder pertence ao povo, por certo, a tributação é imposta por nós mesmos. Assim, o dever fundamental de pagar impostos é o pilar de sustentação do poder tributário do legislador, tendo em vista ser ele o titular ativo para criação ou instituição do tributo, bem como do poder executivo, no aperfeiçoamento da atividade fiscalizatória. Tributa-se pelo povo e para o povo.

Aliás, ao decorrer sobre a eficácia horizontal no tópico anterior, podemos reviver os ensinamentos de Vírgilio[638] ao demonstrar que numa sociedade plural são deixados "espaços à autonomia privada" em que, forças sociais e econômicas podem influir de forma prejudicial no sistema jurídico e político. A questão é, se o poder de tributar emana do próprio povo, faz-se

---

635 SOBRINHO, Ricardo Kleine de Maria. Extrafiscalidade e progressividade como realizadoras da solidarie- dade social e seus limites. In: ENCONTRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS (ENET), 1., 2006, Londrina**. Anais eletrônicos...** Londrina: Instituto de Direito Tributário de Londrina, 2006. Disponível em: <www.idtl.com.br/artigod/164.pdf>. Acesso em: 25 de fev. 2024, p. 2.

636 TORRES, Ricardo Lobo. Existe um princípio estrutural de solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 199-200.

637 QUARESMA, Ruben de Azevedo. **Ética, direito e cidadania**: Brasil sociopolítico e jurídico atual. Curitiba: Juruá, 2008, p. 106-107.

638 SILVA, Virgílio Afonso da Silva. **A Constitucionalização do Direito**: Os direitos fundamentais nas relações entre particulares. 1.ed, São Paulo: Editora Malheiros, 2014, p. 52.

necessário compreender que está, naturalmente, em cada um que compõe a sociedade, ou seja, um único indivíduo representa um núcleo de poder e, assim, os valores fiscais transcendem a relação jurídico-tributária, pois o que é público também é de cada um. Passamos, então, para um cenário de um poder do contribuinte, pois se há um dever de contribuir, há um direito de contribuição justa, permitindo que, por consequência, ocorra a distribuição de renda mais equânime.

Assim, defende-se a existência de um direito subjetivo (individual) que impõe a cada cidadão a obrigação de contribuir efetivamente de acordo com sua capacidade contributiva e que todos possam ter conhecimento disso. Este princípio é fundamental para a manutenção da solidariedade fiscal, pois garante que cada indivíduo participe de maneira equitativa no financiamento das atividades do Estado. Quando essa obrigação não é cumprida, não só a solidariedade fiscal é comprometida, mas também a justiça do sistema fiscal como um todo. A não observância deste princípio resulta em uma distribuição desigual da carga tributária, favorecendo alguns em detrimento de outros, o que é contrário aos valores de equidade e justiça social, que devem nortear a tributação. A capacidade contributiva se revela como um pilar indispensável para a legitimidade e a efetividade do sistema fiscal, assegurando que todos os cidadãos contribuam de maneira justa e equânime.

3.3 MECANISMOS PRÁTICOS DA EFICÁCIA HORIZONTAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Capacidade contributiva, ao certo, integra a pretensão da busca pela justiça fiscal, ou, ao menos da utilidade coletiva da tributação[639]. Na prática, os Estados Fiscais buscam técnicas para se consolidar a lógica básica: quem ganha mais, paga mais.

Para tanto, podemos destacar a existência das seguintes técnicas de praticabilidade do princípio da capacidade contributiva: proporcionalidade, seletividade, pessoalidade e progressividade[640]. A proporcionalidade se amolda à fixação de alíquotas fixas incidentes sobre um valor variável, isto é, o *quantum* varia proporcionalmente à elevação da base cálculo. Diversamente, na progressividade, haverá uma variação concomitante da base de cálculo e da alíquota, em que decorrerá uma elevação dessa quando aquela se mostrar mais elevada, bem

[639] VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI**. Curitiba: Noeses, 2016, p. 460.
[640] NUNES, Cleucio Santos. **Justiça tributária**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 291.

como a aplicação de isenções ou redutores às manifestações de riqueza mais tímidas[641]. Aliás, o método progressivo é suscitado como uma atualização da proporcionalidade, visto que, em geral, a mera proporção não atenderia a capacidade contributiva, devido ao impacto econômico nas contas dos contribuintes de menor potencial econômico, transformando-se, inclusive, numa técnica mais utilizada, em substituição à proporcionalidade, operando-se a redistribuição de rendimentos[642].

Tem-se ainda a pessoalidade, como ocorre nas hipóteses de abatimento da base de cálculo do Imposto sobre a Renda das pessoas físicas das despesas pessoais e específicas[643], e a seletividade, em que na determinação das alíquotas se leva em consideração a essencialidade do produto a ser tributado.[644] Aliás, ambas técnicas levam em consideração as condições socioeconômicas dos cidadãos, uma para garantir a redução da base de cálculo pelas despesas essenciais, outra para garantir que os bem mais essenciais sejam acessíveis à maior parcela da população. Por isso, Schoeri[645] aponta a seletividade como uma medida de amenizar a disparidade do ônus fiscal sobre o consumo, a fim de se evitar a regressividade do sistema, lógica compatível com a pessoalidade da tributação, que, apesar de ser bastante utilizada nos tributos sobre a renda ou patrimônio, tem como principal mecanismo o abatimento das despesas (consumo) na renda, fundada, em especial, aquelas que são mais essenciais (exe.: educação e saúde).

Há quem entenda que a seletividade carregue uma imperfeição[646]. Se a tributação indireta visa a alcançar a renda do consumidor (e não incide propriamente no produto)[647], percebe-se que, em destaque aos produtos isentos ou com carga reduzida, os benefícios alcançarão tantos os mais ricos como os mais vulneráveis. Talvez, nesse caso, fosse mais eficiente a arrecadação integral dos tributos, mas com a transferência da isenção às famílias

---

[641]GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de Renda**: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 234.

[642] PASSOS, Irapuan de Souza. **Matriz Tributária Brasileira e Princípio da Capacidade Contributiva.** 1.ed. São Paulo: Almedina, 2023, p. 180. MUSGRAVE, Richard A. **Teoria das Finanças Públicas**: um estudo de economia governamental. Trad. Auriphebo Ber-rance Simões. São Paulo: Atlas, 1976., p. 149.

[643] NUNES, Cleucio Santos. **Justiça tributária**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 293.

[644] TORRES, Ricardo Lobo. Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade? In: Greco, Marco Aurélio; De Godoi, Marciano Seabra (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 145). Dá-se maior relevância a progressividade do sistema tributário pois não se limita a uma mera observância ao princípio da capacidade contributiva. Ela transcende essa perspectiva, buscando a concretização da função social do Sistema Tributário, desde que não promova efeitos confiscatórios ao ponto de surgirem as externalidades econômicas (extrafiscalidade) das quais justamente quer se impedir (ex: desemprego, inflação, dentre outras). (PASSOS, Irapuan de Souza. **Matriz Tributária Brasileira e Princípio da Capacidade Contributiva.** 1.ed. São Paulo: Almedina, 2023, p. 183-184).

[645] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva jur, 2019, p. 427

[646] PASSOS, Irapuan de Souza. **Matriz Tributária Brasileira e Princípio da Capacidade Contributiva.** 1.ed. São Paulo: Almedina, 2023, p. 186.

[647] SCHOUERI, Luís Eduardo.*Op. Cit. ,* p. 427

mais pobres[648], como se propõe o sistema de *cashback* no consumo das pessoas mais vulnerável, na Reforma Tributária brasileira. Por certo, entendemos que não chega ao ponto de desconsiderar a eficiência da medida de reduzir da carga fiscal nos tributos sobre o consumo (seletividade) para atender a capacidade contributiva, mas também não podemos concluir que ela, por si só, terá o poder atender por completo os valores constitucionais individualmente. Ou seja, a aplicação da seletividade acumulada com outras medidas (exe.: *cashback*) representa a soma de medidas que pretendem alcançar um só objetivo: atender a capacidade contributiva.

Nunes[649] aduz que a capacidade contributiva tem sido amplamente reconhecida como o principal parâmetro para a aplicação do Princípio da Igualdade no Direito Tributário. Essa aplicação é frequentemente interpretada como uma manifestação concreta do Princípio da Solidariedade Social, especialmente no que diz respeito à repartição das cargas públicas. Trata-se de uma diretriz que orienta a tributação, através de diversas técnicas, a garantir que cada contribuinte participe proporcionalmente de acordo com sua capacidade econômica, promovendo uma distribuição equitativa do ônus tributário entre os membros da sociedade. Esse alinhamento entre igualdade e solidariedade reforça o papel da tributação como um instrumento para reduzir desigualdades sociais e econômicas, consolidando uma justiça fiscal mais robusta e coerente com os objetivos constitucionais.

No contexto do Estado Fiscal Moderno, desenvolver e implementar novos mecanismos que facilitem a fiscalização das sonegações fiscais, a análise dos planejamentos tributários, a avaliação dos resultados dos incentivos fiscais concedidos e a verificação se a progressividade e a essencialidade dos tributos são coerentes aos elementos sociais é o ponto chave para concretude da Capacidade Jurídico-Contributiva.

Nesse ponto, a capacidade ultrapassa o próprio cumprimento da obrigação fiscal. Coadunamos com Musgrave[650], para quem o conceito de capacidade de pagar transcende as técnicas de tributação, alcançando uma questão mais ampla relacionada à redistribuição de renda, qual seja, a destinação ao financiamento dos serviços públicos. Nesse contexto, pouco adiantaria que o legislador fosse meticuloso e preciso ao pessoalizar o *quantum* a ser exigido do contribuinte para sustentar a burocracia estatal, se, por outro lado, no retorno desses recursos à sociedade na forma de benefícios o mesmo cuidado não fosse aplicado.

---

[648] FONTEYNE, Alexis, Onde Está a Real Regressividade do Sistema Tributário Brasileiro?, in: ROCHA, Wesley (Org.), **Reforma Tributária em Pauta**. São Paulo: Almedina, 2021p. 35.
[649] NUNES, Cleucio Santos. **Justiça tributária**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 348.
[650] MUSGRAVE, Richard A. **Teoria das Finanças Públicas**: um estudo de economia governamental. Trad. Auriphebo Ber-rance Simões. São Paulo: Atlas, 1976, p. 126.

Nessa mesma linha, Leal[651] reforça que não se pode negligenciar a relevância dos gastos públicos como instrumento de redistribuição de renda, pois a verdadeira igualdade substancial só será alcançada quando a progressividade (e as demais técnicas) do sistema tributário estiver harmoniosamente vinculada a uma política de gastos públicos com caráter social. Dessa forma, a eficácia redistributiva do sistema fiscal não se limita à arrecadação, mas exige que os recursos retornem à sociedade de maneira que promovam equidade e justiça social.

Porém, este tópico não se propõe a verificar as técnicas verticalizadas, predominantes da relação estado e contribuinte, sob a ótica da capacidade contributiva como limitadora ao poder de tributar. Aqui se propõe a sua eficácia horizontal, em como a capacidade pode fazer surgir uma relação jurídica intersubjetiva, não só calcadas na solidariedade, mas também no respeito do direito individual de cada participante da sociedade.

Nesse ponto, a transparência é um elemento crucial para garantir a legitimidade e a eficácia do sistema tributário. A divulgação de informações detalhadas sobre os critérios de seleção dos fatos jurídico imponíveis; dos métodos de aplicação da capacidade contributiva mencionados logo acima; os incentivos fiscais concedidos, seus objetivos e os resultados alcançados; o controle da elisão fiscal agressiva à eficiência do gasto público; e redistribuição de renda, isto é, todos os aspectos fiscais, pois permitirão que a sociedade avalie a eficiência da própria política fiscal.

Podemos suscitar, desde já, a criação de mecanismos de participação social, como audiências públicas e consultas populares, controle finalístico da tributação e aplicação dos recursos públicos, bem como a ampliação da tecnologia nos procedimentos fiscais e transparência. Nesse caso, suscitar a participação colaborativa do contribuinte é reconhecer o sentido democrático, em que a tributação é dele e por ele, e que todos devem contribuir com sua capacidade.

O aprimoramento e implementação desses novos mecanismos são fundamentais para aprimorar a justiça fiscal. Essas medidas não apenas fortalecerão a arrecadação de receitas, mas também contribuirão para a construção de um sistema tributário mais justo, transparente e eficiente, que atenda aos princípios e valores do Estado Fiscal Moderno.

---

[651] LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (In)Justiça Social por Meio dos Tributos: a finalidade redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira**, Revista dialética de direito tributário**, 2012., p. 173.

3.3.1 Da cooperação e do controle da tributação justa: transparência e simplicidade como ferramentas essenciais para a justiça fiscal

Partindo da premissa de que a solidariedade fiscal consagra, em nível constitucional, o dever de cada cidadão contribuir de forma proporcional à sua capacidade econômica[652], é possível identificar, a partir desse princípio, outras dimensões relevantes da capacidade contributiva, para além de sua função distributiva clássica. Entre essas dimensões, destacam-se os vetores da fiscalização eficaz e da simplicidade do sistema tributário, ambos imprescindíveis à concretização dos ideais de justiça fiscal e equidade.[653]

Nesse sentido, não se esgota na mera fixação de alíquotas proporcionais ou progressivas, mas exige um modelo de gestão tributária transparente, acessível e controlável, que assegure a efetividade da cobrança e o respeito à isonomia entre os contribuintes. A adequada fiscalização das obrigações tributárias, sem a qual o princípio da solidariedade restaria esvaziado, deve ser acompanhada por um sistema normativo simples e inteligível, de modo a permitir que o contribuinte compreenda seus deveres fiscais e possa exercê-los sem a mediação excessiva de estruturas técnicas especializadas.

Essa lógica repercute diretamente no regime das isenções, imunidades e benefícios fiscais, cuja concessão, para que seja compatível com os princípios da solidariedade e da isonomia, deve observar critérios objetivos, impessoais e publicizados, garantindo-se ampla transparência quanto aos beneficiários e aos fundamentos normativos da desoneração. Todos os cidadãos, especialmente os que se encontram em idêntica situação jurídica, têm o direito de conhecer a carga fiscal atribuída a cada contribuinte, sob pena de comprometimento da justiça fiscal e da confiança legítima no sistema tributário.

Assim, o princípio da capacidade contributiva, lido à luz da solidariedade, não apenas autoriza o tratamento diferenciado conforme a riqueza presumida, como também requer mecanismos institucionais que assegurem o controle democrático das renúncias fiscais e promovam a fiscalização equitativa das obrigações tributárias, elementos indispensáveis à preservação do pacto fiscal e à legitimidade da atuação estatal na seara tributária.

A simplicidade é fato crucial para o sucesso do sistema fiscal, com fixação de leis fiscais claras e objetivas e eliminação de excessivo formalismo e rigidez[654]. O Instituto Brasileiro de

---

[652] ABRAHAM, Marcus. **Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo; Quartier Latin, 2007, p. 85.
[653] TEIXEIRA, Glória. **Manual de Direito Fiscal**. 6.ed. Coimbra: Almedina, 2021, p. 64
[654] Ibidem, p. 64-66. A autora inclusive suscita algumas medidas: Finalmente, importará seguir certas diretrizes básicas tais como: a) redução dos escalões de imposto; b) eliminação da aplicação de diferentes taxas ao mesmo tipo de rendimento; c) redução das taxas marginais e, d) adoção de impostos simples e de fácil compreensão pelos

Planejamento Tributário publicou duas pesquisas que demonstram essa realidade burocrática, a qual repercute em duas vertentes. No primeiro passo, o estudo mostra que já foram produzidas 7,8 milhões de normas relacionadas ao direito fiscal no Brasil, sendo 860 normas por dia útil, desde a promulgação da Constituição Federal brasileira de 1988. Desse quantitativo, 1.018.866 milhões de normas estão em vigor, sendo que as empresas, considerando a legislação local, precisam estar atentas ao menos 5.399 normas. Em segundo, verifica-se que as pessoas coletivas gastam cerca de R$ 270 bilhões por ano para manter pessoal, sistemas e equipamentos para atender as obrigações acessórias e o contribuinte brasileiro trabalha até 28 de maio de 2024 somente para pagar tributos (149 dias), isto é, 40,71% da renda da renda média do brasileiro é destinado ao Estado Fiscal. Aliás, quando o Brasil adota o regime fiscal diferenciado para as pequenas empresas e o denomina de "Simples Nacional", já podemos concluir que o ordenamento ordinário é caótico[655].

Portugal não é diferente. Atualmente, o país ocupa uma posição desfavorável em termos de competitividade fiscal entre os países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), segundo relatório elaborado pela *Tax Foundation*[656]. O país aparece em penúltimo lugar no índice de impostos sobre empresas, reflexo de uma elevada carga fiscal e da complexidade do sistema tributário. A taxa estatutária máxima do IRC em Portugal é de 31,5%, composta por 21% de imposto base, até 1,5% de derrama municipal e até 9% de derrama estadual. Essa é a segunda maior taxa entre os países da OCDE, ficando atrás apenas da Colômbia, que alcança 35%.

Além da elevada tributação, os incentivos fiscais em Portugal são apontados como fator de distorção das decisões econômicas. Um exemplo destacado é o benefício fiscal para Pesquisa e Desenvolvimento (I&D), que concede um subsídio implícito de 35% às despesas elegíveis, muito acima da média da OCDE. Outro problema identificado é a complexidade tributária, com Portugal liderando o número de taxas separadas de IRC – são seis, considerando diferentes níveis de derrama estadual. Em termos gerais, Portugal manteve a 35ª posição no Índice de Competitividade Fiscal de 2024 da OCDE, reforçando o desempenho insuficiente em comparação com outros países, como Estônia, Letônia e Nova Zelândia, que ocupam as primeiras posições.

---

contribuintes e administração fiscal.

[655] Espera-se que a Reforma Tributária no Brasil venha a contribuir com essas duas características, até porque foi incluídos expressamente no art. 145, §3º, da Constituição Federal brasileira, *in verbis*: O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da **simplicidade, da transparência**, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. (Grifo Nosso).

[656] Disponível em: < https://taxfoundation.org/research/all/global/2024-international-tax-competitiveness-index/> Acesso em: 01 nov. 2024.

O índice avalia cinco áreas: impostos sobre propriedade, consumo, rendimentos individuais, tributação internacional e empresas. Na categoria de rendimentos individuais, Portugal melhorou levemente, passando do 29º para o 26º lugar, mas ainda enfrenta críticas pela alta taxa máxima de imposto sobre rendimentos individuais (53%) e pela ausência de um limite para contribuições sociais. André Pinção Lucas, Diretor Executivo do Instituto +Liberdade[657], aduz que a falta de competitividade fiscal prejudica o desenvolvimento econômico português, não apenas pela elevada carga tributária, mas também pela complexidade fiscal, instabilidade legislativa e pelo número excessivo de exceções e benefícios fiscais.

Assim, não se tem dúvida de que a transparência, acompanhada da gestão simplificada, auxilia a eficiência da tributação, colabora com a efetividade da capacidade contributiva e garante o desenvolvimento dos setores econômicos. Ora, simplicidade e fiscalização então intimamente ligadas aos custos, pois como sabemos informação é dinheiro, simplicidade é economia.

Ao se defender a eficácia horizontal, buscou-se concretizar a premissa de que cada cidadão poderá (ou deve) exercer também o papel fiscalizador. Ora, se o não cumprimento da capacidade contributiva afeta as contas públicas, isso consequentemente trará repercussões na seara subjetiva e individual de cada cidadão, até porque muitos direitos prestacionais são deficitários ou não se concretizam justamente pela possível carência de recursos públicos.

Célia Brandão[658], ressalta o papel transformador da socialização da informação como elemento crucial para que cada indivíduo construa seus próprios significados, dotando-o da capacidade de interferir nas relações de poder. Nesse contexto, o projeto de transparência fiscal emerge como uma proposta inovadora, cuja essência reside na democratização da informação, buscando romper os mecanismos de alienação que afastam o sujeito dos processos decisórios e das ações implementadas por órgãos oficiais e governamentais. A autora amplia essa abordagem ao integrar uma dimensão mais profunda do indivíduo e da coletividade, baseada no ato de transformação no processo de construção identitária. Esse ato transformador exige um sentido de sacrifício, que Carl Jung define como a renúncia à concentração exclusiva no eu, permitindo que o indivíduo transcenda suas próprias necessidades em prol de ações que contemplem o bem coletivo. Sugere, ainda, que o crescimento individual deve ser orientado

---

[657] Disponível em: < https://maisliberdade.pt/noticias/indice-de-competitividade-fiscal-2024/#:~:text=Instituto%20Mais%20Liberdade%20divulga%20%C3%8Dndice%20de%20Competitividade%20Fiscal%202024,-O%20Instituto%20Mais&text=O%20sistema%20fiscal%20portugu%C3%AAs%20%C3%A9,Portugal%20pelo%20Instituto%20Mais%20Liberdade.> Acesso em: 01 nov. 2024.

[658] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka, alienação e deformidades da legalidade exercício do controle social rumo à cidadania fiscal**. São Paulo: Editora Max Limonad, 202, p. 47.

pela consciência de limites e pela disposição de harmonizar interesses pessoais e comunitários. Essa atitude não apenas facilita a evolução do sujeito, mas também fortalece os vínculos sociais e a coesão comunitária.

Gabriel Ivo[659], sobre a forma de Estado, o sistema fiscal e a distribuição da competência tributária parte de uma reflexão profunda sobre o papel das palavras e o significado que atribuímos às leis. Ele argumenta que as palavras, por si só, são inertes, ganhando vida apenas pelo sentido que lhes atribuímos. Assim, sem o homem, tanto a palavra quanto a lei são desprovidas de valor ou ação. Isso nos remete à ideia de que a justiça tributária e o equilíbrio fiscal dependem da forma como interpretamos e aplicamos as normas que regulam o sistema tributário. Não é suficiente que as leis existam; é crucial que a interpretação delas seja guiada por valores democráticos e pela busca por igualdade.

O autor ressalta que o Direito é, em essência, um instrumento a serviço de escolhas políticas, e essa relação se manifesta de forma mais evidente na tributação, onde se encontram as confluências das dimensões políticas, econômicas e jurídicas. A transparência fiscal seria como uma ferramenta para expor as opções políticas envolvidas na atividade financeira do Estado, permitindo que a sociedade compreenda e controle as decisões governamentais. Entretanto, o autor alerta que a transparência, isoladamente, não garante justiça social; sua função é revelar a realidade, possibilitando o debate sobre questões fundamentais, como a origem das receitas públicas, o modelo de tributação adotado e as prioridades do gasto público.

A regressividade do sistema tributário brasileiro, que recai de maneira desproporcional sobre as classes de menor renda por meio dos tributos indiretos, é um determinante para ampliação do quesito fiscalizatório. O Estado deve compensar essa distorção por meio de políticas redistributivas. A transparência, nesse contexto, não é apenas um princípio ético, mas uma instituição que permite à sociedade participar do controle social e da fiscalização das finanças públicas. No entanto, para que essa participação seja efetiva, é necessário democratizar os canais de acesso à informação e fortalecer a formação da população, evitando que apenas grupos privilegiados utilizem essas informações para perpetuar desigualdades. A informação, portanto, não deve ser limitada ao montante arrecadado, mas deve incluir dados sobre quem paga os tributos, em que medida e como esses recursos são utilizados.

Dessa forma, o sistema tributário no Estado Fiscal deve ser concebido como um meio para alcançar justiça econômica e financeira, reduzindo desigualdades sociais e regionais. A transparência deve evidenciar as escolhas políticas subjacentes à estrutura tributária, como a

---

[659] Ibdem, **p. 69.**

progressividade ou regressividade do sistema, pois elas definem o impacto distributivo das políticas fiscais. Gabriel Ivo[660] ainda conclui que, para além das informações técnicas e quantitativas, o tributo e sua finalidade — o gasto público — são o centro do debate sobre justiça social e a construção de um Estado democrático. Assim, a transparência fiscal precisa ser associada a um processo de democratização dos meios de comunicação e ao fortalecimento das instituições públicas, garantindo que o sistema tributário seja capaz de cumprir sua função redistributiva e contribuir para a construção de uma sociedade mais equitativa.

O impacto da tributação no desenvolvimento econômico é evidente, mas ela também provoca efeitos no desenvolvimento humano. Por isso, faz-se necessário um modelo de gestão fiscal inovador, pautado na transparência, responsabilização contínua e cooperação entre atores públicos e privados. A abordagem sugere que a regulação de comportamentos não deve se limitar a punições estatais, mas envolver ferramentas como o *naming and shaming* — estratégia que expõe publicamente empresas que não cumprem normas, prejudicando sua reputação. Com a aplicação de regras claras de transparência, empresas públicas e privadas passam a ser monitoradas não apenas pelo Estado, mas por uma rede de atores sociais, como organizações não governamentais e empresas concorrentes. Esse modelo fomenta uma fiscalização mais ampla e colaborativa, reforçando a responsabilização em múltiplos níveis.

Eurico de Santi[661] faz críticas relevantes ao aspecto da transparência fiscal. Aduz que é necessário equilíbrio entre o direito à privacidade e o direito à transparência pública, argumentando que a privacidade não pode ser usada como pretexto para obstruir o controle social sobre os atos da Administração Pública. A transparência, nesse contexto, não deve ameaçar direitos fundamentais como a intimidade e a vida privada, mas sim garantir o acesso às informações públicas essenciais para a supervisão democrática e o combate às desigualdades. O ponto central do argumento é o combate ao uso excessivo do conceito de "sigilo fiscal", especialmente quando aplicado de maneira a impedir a transparência necessária para assegurar a igualdade e a isonomia tributária, bem como a livre concorrência.

Empresas concorrentes devem ter acesso às informações sobre as cargas tributárias efetivamente pagas pelas outras, pois isso asseguraria que todas operem sob as mesmas condições legais e econômicas. As questões díspares de tributação, como planejamento tributário, benefícios fiscais, dentre outros, não podem ser protegidos sob o pretexto de sigilo

---

[660] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka, alienação e deformidades da legalidade exercício do controle social rumo à cidadania fiscal**. São Paulo: Editora Max Limonad, 202, p. 78.
[661] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka, alienação e deformidades da legalidade exercício do controle social rumo à cidadania fiscal**. São Paulo: Editora Max Limonad, 202, p. 148-208;

fiscal, pois irá ferir o princípio da igualdade e beneficia interesses escusos. A divulgação ampla e irrestrita da carga tributária é apontada como o único caminho para garantir um controle social eficaz e evitar que a legalidade seja desviada para atender a objetivos não republicanos.

Dessa forma, a transparência é indispensável para assegurar a igualdade, pois sem a aplicação efetiva das normas a própria legitimidade do sistema jurídico é comprometida. Assim, a transparência fiscal não apenas promove a equidade, mas também resgata a confiança no sistema tributário e assegura sua função social e econômica, resultando no desenvolvimento de um Estado Democrático de Direito, independentemente de qual seja.

A ideia central é que a participação dos cidadãos e o conhecimento claro sobre as normas que regem suas ações, bem como dos demais contribuintes, são essenciais para evitar abusos e garantir o respeito ao ordenamento jurídico, fruto essencial da aplicação horizontal do princípio da capacidade contributiva. A segurança jurídica e a eficiência da Administração Tributária não são valores incompatíveis. Pelo contrário, uma administração tributária fundamentada em instituições democráticas, responsivas e transparentes demonstra maior eficiência e legitimidade em comparação àquelas centradas exclusivamente em uma fiscalização rigorosa e em metas arrecadatórias. Essa abordagem mais humanizada e cooperativa, que dialoga com as demandas sociais e econômicas, é apontada como um modelo mais sustentável e funcional.

Importa destacar, no âmbito da jurisprudência constitucional brasileira, o julgamento do Recurso Extraordinário nº 601.314, de relatoria do Ministro Luiz Fux, no qual se discutiu a possibilidade de a Administração Tributária acessar dados bancários dos contribuintes sem prévia autorização judicial. O leading case, julgado sob o regime da repercussão geral, adquiriu relevância paradigmática por tratar da tensão entre a proteção da intimidade e a efetividade da fiscalização tributária, à luz dos princípios constitucionais da legalidade, da capacidade contributiva e da solidariedade fiscal.

Nos votos proferidos, destacam-se as manifestações dos Ministros Luiz Edson Fachin e Luís Roberto Barroso, ambos trazendo densas contribuições teóricas acerca do papel da capacidade contributiva no desenho do sistema fiscal. O Ministro Fachin, ao iniciar seu voto, afirmou que o "tributo extrai seu significado normativo do princípio da igualdade", estabelecendo uma conexão estrutural entre a tributação e os fundamentos igualitários do Estado de Direito.

Na mesma linha, o Ministro Barroso, em seção intitulada "dimensão normativa", inicia seu raciocínio ancorando a obrigação tributária no dever fundamental de pagar tributos, concebido como manifestação da solidariedade social, a qual, em suas palavras, "é uma obrigação moral e um dever jurídico", com fundamento direto nos artigos 145, §1º (princípio

da capacidade contributiva) e 150, II (isonomia tributária) da Constituição Federal. A partir dessa base, o Ministro desenvolve a noção de capacidade contributiva em sua acepção subjetiva, entendida como comando dirigido ao legislador para que gradue, por meio da progressividade, o aspecto quantitativo da carga tributária, de modo a fazer com que todos contribuam na medida de sua capacidade econômica.

Todavia, é em sua reflexão seguinte que o voto alcança um ponto de inflexão teórica relevante, ao reconhecer uma "dimensão instrumental" da capacidade contributiva, menos evidente, mas igualmente relevante. Segundo Barroso, essa dimensão instrumental decorre do próprio princípio da efetividade das normas constitucionais, e está relacionada à criação de mecanismos normativos que permitam à Administração Pública concretizar os objetivos da justiça fiscal. Com base nessa lógica, defende a legitimidade do acesso direto, pelo Fisco, às informações bancárias dos contribuintes, desde que nos termos legais, como instrumento indispensável para traduzir a riqueza presumida em tributação efetiva, fortalecendo o vínculo entre capacidade contributiva, justiça fiscal e solidariedade.

De forma coerente com os postulados do Estado Fiscal, o Ministro conclui que: (i) todos têm a obrigação de contribuir, na medida de suas capacidades, para a manutenção do Estado; e (ii) essa obrigação somente se concretiza mediante regras eficazes de fiscalização e arrecadação, aptas a refletir, de maneira precisa, o conteúdo econômico das relações tributáveis. Assim, o que Barroso denomina de dimensão instrumental da capacidade contributiva implica sua positivação por meio de regras jurídicas que autorizem o Estado a investigar, verificar e exigir o cumprimento das obrigações tributárias com base em dados objetivos sobre a capacidade econômica dos contribuintes.

Além disso, o voto também incorpora uma perspectiva consequencialista, ao advertir que restringir os instrumentos de fiscalização estatal — como o acesso a dados bancários — implicaria atribuir presunção absoluta de veracidade às declarações dos próprios contribuintes, dificultando a atuação da Administração Tributária e abrindo espaço para evasão fiscal e sonegação, práticas que corroem os pilares da justiça e da igualdade tributária.

Dessa forma, o Supremo Tribunal Federal, ao firmar entendimento favorável à atuação fiscalizatória do Estado nos termos da Lei Complementar nº 105/2001, reconheceu a capacidade contributiva não apenas como limite ao poder de tributar, mas também como fundamento legitimador da atuação do Fisco na busca pela justiça distributiva e pela concretização da solidariedade fiscal. Importa sublinhar, contudo, que os Ministros reiteraram, de modo acertado, que a efetivação dessas dimensões depende estritamente da positivação legal, sendo vedada qualquer forma de atuação administrativa que extrapole os limites normativos

estabelecidos pelo princípio da legalidade, ainda que amparada por valores constitucionais de alto relevo.

Eurico de Santi[662] ainda ilustra a experiência da Administração fiscal australiana no início dos anos 2000, que busca evitar o extrativismo fiscal, ou seja, a arrecadação como forma de poder com uma simples pretensão arrecadatória. Ao identificar que pequenas empresas frequentemente recorriam a transações em "dinheiro vivo" para evitar a alta carga tributária, e que essa prática era amplamente aceita pela comunidade, o Fisco australiano optou por uma abordagem inovadora. Em vez de insistir rigidamente na aplicação de normas que prejudicavam o setor, a Administração Fiscal trabalhou em colaboração com os cidadãos para reformular as normas e reduzir a carga tributária sobre pequenas empresas. Por meio da criação do *Board of Taxation*[663], um órgão consultivo composto por representantes de setores públicos e privados, o governo australiano adotou um modelo dialógico para reformar sua política tributária. Esse órgão promove debates abertos e participativos, garantindo que as normas tributárias sejam claras, compreensíveis e adequadas às práticas comerciais e realidades dos contribuintes. Além disso, ele incentiva a participação ativa da sociedade na formulação de políticas fiscais, fortalecendo a confiança nas instituições e promovendo maior legitimidade no processo regulatório.

No âmbito prático brasileiro, podemos dar como exemplo a participação do contribuinte no Programa Nota Fiscal Cidadã[664], anteriormente denominado Nota Fiscal Alagoana, iniciativa implementada em 2008, sob a coordenação da Secretaria de Estado da Fazenda de Alagoas (Sefaz/AL). O programa foi concebido com o objetivo principal de estimular a exigência da emissão de notas fiscais por parte dos consumidores nas transações comerciais realizadas nos diversos estabelecimentos do estado. Sua meta é reduzir a sonegação fiscal e, consequentemente, ampliar a arrecadação tributária.

Como forma de incentivo, o programa oferece aos consumidores a devolução de até 10% do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) recolhido pelo estabelecimento comercial em cada compra. Para usufruir desse benefício, o consumidor precisa informar seu CPF ou CNPJ no ato da aquisição. Além disso, o programa permite ao consumidor escolher a forma de recebimento do crédito e ainda participar de sorteios de

---

[662] SANTI, Eurico. M. Diniz de. **Transparência fiscal e desenvolvimento**: homenagem ao professor Isaias Coelho. São Paulo: FISCOSoft Editora, 2013, P. 533

[663] Disponível em: <https://taxboard.gov.au/> Acesso em: 02 nov. 2024.

[664] Disponível em: <https://nfcidada.sefaz.al.gov.br/> Acesso em: 25 ago. 2024.

prêmios, gerando um atrativo adicional para adesão ao sistema, permitindo, inclusive, o compartilhamento do recurso com instituições sociais cadastradas.

Para que o programa funcione de maneira eficiente, os consumidores devem realizar um cadastro prévio, que coleta e armazena seus dados pessoais. Toda compra realizada por consumidores identificados é registrada de forma detalhada no sistema, gerando um perfil individual de consumo. Essa sistematização de dados possibilita um mapeamento abrangente dos hábitos de consumo de cada usuário, em uma forma colaborativa de se tratar tributação.

Enfim, como destaca Glória Teixeira[665], "os sistemas fiscais mais competitivos do mundo (e.g. Singapura) são defensores intransigentes do princípio da transparência e possuem um leque sólido de medidas antiabuso". Porém, alerta que "os novos modelos de negócios e novas tecnologias desafiam sempre os legisladores nacionais e internacionais" sobre os aspectos da tributação, especialmente no tocante à territorialidade. Não à toa que os Entes também precisam atualizar suas bases de informações e instrumentos tecnológicos que auxiliam o trabalho fiscalizador, como também parecerias internacionais que ampliem o radar de incongruências fiscais[666]. Nesse mesmo sentido, Manuel Castells[667] explica que a introdução da tecnologia de informação tem um importante papel nessas mudanças: provocou alterações em nossa experiência social e na forma como concebemos o espaço e o tempo. Aliás, destaca o autor que as redes sociais já existem desde os primeiros agrupamentos humanos, em que se formam redes de solidariedade e de dominação, as quais estão ligadas ao desenvolvimento social orgânico, com características de flexibilidade e adaptação. No cenário atual, a tecnologia ampliou e acelerou, segundo o autor, a ampliação de novas organizações de poder, o que nos faz refletir sobre questões tributárias, em que novas possibilidades de relacionamento entre Estado e sociedade civil, inclusive colaborativas, surjam, como por exemplo, as táticas de regulação em rede, que podem ser capazes de fornecer respostas inovadoras a problemas do direito tributário.

Richard Bird[668] relaciona o aspecto fiscalizador da tributação com a promoção da justiça fiscal, com auxílio do aparto tecnológico. O autor enfatiza que os contribuintes não deveriam

---

[665] TEIXEIRA, Glória. **Manual de Direito Fiscal**. 6.ed. Coimbra: Almedina, 2021, P. 462

[666] Glória destaca que: "De igual modo, a economia digital desafia os princípios e técnicas fiscais fundamentais, pedindo às autoridades tributárias um refinamento e especialização sempre crescente no âmbito inspetivo e acompanhamento célere (on-line) deste tipo de atividade" (TEIXEIRA, Glória. **Manual de Direito Fiscal**. 6.ed. Coimbra: Almedina, 2021, P. 464).

[667] CASTELLS, Manuel. "Redes Sociais e Transformação da Sociedade". **Cadernos Ruth Cardoso** (1/2010). Centro Ruth Cardoso, 2010; e CASTELLS, Manuel. **A sociedade em rede**. vol. 1. São Paulo: Paz e Terra. 2000.

[668] BIRD, Richard. Transparência e Tributação**:** Algumas Reflexões Preliminares / Transparency and Taxation: Some Preliminary Reflections. Tradução de Daniel Leib Zugman. *In*: SANTI, Eurico. M. Diniz de. **Transparência fiscal e desenvolvimento**: homenagem ao professor Isaias Coelho. São Paulo: FISCOSoft Editora, 2013. p. 171-198.

ser tratados como vilões do sistema fiscal, apesar de não desconsiderar a necessidade de se combater a evasão e promover as desconformidades do sistema fiscal. Na realidade, como contribuintes, sequer conhecemos o montante que pagamos e, ainda mais preocupante, não há informações sobre as consequências e benefícios da tributação:

> Se a transparência na tributação significar melhores informações e respeito dos custos e benefícios relativos a decisões de arrecadação tributária e de gastos públicos, os recursos devem – considerando a existente tributação dos rendimentos privados, ser mais bem distribuídos e o bem-estar social incrementado.

Dessa forma, o Estado deveria promover informações claras e objetivas, orientações, instruções, e tudo que possa colaborar com o Estado Fiscal, inclusive com o auxílio da tecnologia da informação, o que agregaria na atuação da administração fiscal, por prover recursos mais eficientes de arrecadação e fiscalização (não só dos contribuintes, mas também da possível corrupção entre os servidores públicos), bem como contribuiria com a difusão das informações fiscais para o aprimoramento do controle.

Não se pode admitir que os cidadãos permaneçam em uma ilusão fiscal[669], cujos mais diversos tributos e métodos de cobrança se justificam com o aparente retorno ao bem-estar social. Fernando Rezende[670] defende que a transparência fiscal precisa combinar duas faces de um mesmo problema: qual é a sua contribuição para o financiamento do orçamento e como os recursos são aplicados. Aqui vamos além: não só precisamos saber sobre a nossa participação, mas também de todos que compõe a comunidade.

Por certo, no texto democrático, se o próprio povo se governa, deverá se municiar com o poder que o conhecimento oferece, até porque, como acertadamente anuncia Francis Bacon "*knowledge it self is power*"[671]. Aliás, "sem publicidade, todas as outras formas de vigilância têm pequeno valor"[672], sendo crucial e benéfico o compartilhamento das informações entre os cidadãos. Nesse ponto, Stuart Mill[673] enfatiza que a participação do povo concretiza a liberdade das discussões, a fim de enfatizar suas virtudes, permitindo que cada um possa, de fato, ser participante do governo e compartilhar a sua função.

---

669 TANZI, Vito. **Government versus Markets.** The Changing Economic Role of the State. Cambridge University Press. 2018.
670 DE SANTI, Eurico. M. Diniz. **Transparência fiscal e desenvolvimento**: homenagem ao professor Isaias Coelho. São Paulo: FISCOSoft Editora, 2013, p. 250
671 HENRY, John. **Knowledge is Power*:*** How Magic, the Government and an Apocalyptic Vision Inspired Francis Bacon to Create Modern Science, Icon Books ltd, 2003.
672 BENTHAM, Jeremmy. **The Complete Works of Jeremy Bentham**. Shrine of Knowledgem 2020.
673 MILL, John Stuart. **On Liberty**. Dover Publication. 2002.

Joseph E. Stiglitz[674] retrata que a participação significativa no processo democrático exige participantes informados, o que, entendemos, não seria diferente no contexto fiscal, seja no processo de arrecadação, seja na consequente aplicação dos recursos públicos. Suscita um raciocínio interessante: se os gestores são pagos para coletar as informações, os quais são pagos pelo povo, quem seria o proprietário das informações? Não há dúvida de que às informações servem ao povo.

Tem-se, portanto, a transparência um princípio indispensável para o exercício da cidadania tributária, consistente na participação efetiva do cidadão na gestão tributária e financeira do Estado Fiscal, na instituição de tributos, no controle das receitas e das despesas, na concessão de benefícios fiscais, no controle da evasão e na abusividade no planejamento tributário[675].

Se toda a comunidade é sustentada pelos deveres fundamentais dos cidadãos, que sustentam a existência e funcionamento do próprio Estado e suas prestações sociais[676], os personagens precisam atuar em cooperação, pois, "temos este valor intangível 'justiça' elevado no século XXI a um expoente máximo também na área econômica"[677]. Então se faz indispensável informações sobre e para todos que compõem o Estado Fiscal, dados com simplicidade e clareza.

3.3.1.1 Controle da Eficiência dos Benefícios Fiscais: Capacidade Jurídico-Contributiva como Eixo Essencial da Transparência Fiscal

A igualdade fiscal, atrelada ao conceito de capacidade jurídico-contributiva, é reconhecida como um pilar do Estado Fiscal, estabelecendo que indivíduos em condições equivalentes devem ser tratados de forma igual, enquanto diferenças materiais justificam tratamentos desiguais, sempre na proporção da desigualdade existente[678]. Já debatemos amplamente sobre a temática, sendo este momento para responder o seguinte questionamento: Como fazer para identificarmos os ditos privilégios odiosos? Quais mecanismos a partir do princípio da capacidade jurídico-contributiva em sua eficácia horizontal? O próprio

---

[674] DE SANTI, Eurico. M. Diniz. **Transparência fiscal e desenvolvimento**: homenagem ao professor Isaias Coelho. São Paulo: FISCOSoft Editora, 2013, p. 57.
[675] CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. **O Novo Sistema Tributário Nacional**: Modelo Constitucional de Tributário Pós-Reforma Tributária. et. al. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024, p. 389-390.
[676] NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal suportável:** estudo de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 20.
[677] TEIXEIRA, Glória. **Manual de Direito Fiscal**. 6.ed. Coimbra: Almedina, 2021**.** p. 493.
[678] BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 187.

contribuinte, pessoa física ou jurídica, tem a oportunidade e o poder de contribuir com a fiscalização?

Esse referencial constitucional sustenta tanto a igualdade formal, no ideal de que todos são iguais perante a lei, quanto a igualdade material, garantindo que o próprio texto legal não introduza distinções discriminatórias justificáveis entre os contribuintes. Nesse sentido, o intérprete das normas tributárias, sejam elas de caráter fiscal ou extrafiscal (especialmente neste), deve avaliá-las com base em parâmetros objetivos para identificar eventuais violações à capacidade contributiva e equidade fiscal, seja no processo legislativo ou em sua aplicação.

Martha Toribio Leão[679] destaca que, embora as normas indutoras se afastem do princípio da capacidade contributiva, elas não o abandonam completamente. Onde não há manifestação de riqueza, não há espaço para tributação, e qualquer imposição tributária deve respeitar o mínimo existencial e não assumir caráter confiscatório. Mesmo que para alguns autores a princípio da capacidade contributiva seja mitigado nas normas extrafiscais, já expressamos o entendimento de que sua aplicabilidade permanece intacta, pois a capacidade não se resume ao aspecto do pagamento direto dos tributos, como também por funcionar como limite essencial para garantir que essas medidas respeitem os objetivos constitucionais e os direitos fundamentais do contribuinte.

Na verdade, no âmbito das normas extrafiscais, a capacidade jurídico-contributiva desempenha um papel ainda mais relevante, justamente por ter a missão de coibir privilégios injustificados e discriminações fiscais injustas, promovendo tributação justa e preservando a arrecadação estatal devida, pois se houve um déficit na arrecadação, fundando em vantagens indevidas, todo o sistema fiscal será prejudicado. Além disso, pretende-se evitar negligências entre os agentes econômicos, evitando distorções que prejudiquem a concorrência leal. Nesse contexto, tratamentos diferenciados só são admissíveis se estiverem fundamentados no ordenamento jurídico e não comprometerem outros princípios, como a livre concorrência e da igualdade fiscal.[680]

As finalidades da tributação equânime estão intimamente conectadas à livre concorrência, pois aquela busca assegurar condições iguais para todos os agentes econômicos no mercado. Esse princípio permite a concessão de tratamentos diferenciados apenas quando amparados por critérios objetivos e por uma lógica de correlação entre o objetivo pretendido e

---

[679] LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. Série doutrina tributária. Vol. XVI. São Paulo: QuartierLatin, 2015, p. 113.

[680] VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária:** da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2010, p. 294-313.

a desigualdade de tratamento. Ao instituir normas tributárias extrafiscais, o Estado deve considerar os limites ao poder de tributar, especialmente o dever de não gerar distúrbios que comprometam a igualdade de oportunidades entre os concorrentes [681]. Quando imersos no ambiente comercial, a eficácia horizontal ganha um poder ainda maior, pois se acrescenta o aspecto concorrencial, isso é, logo de início já haverá uma afronta aos direitos individuais dos agentes econômicos envolvidos, que também serão prejudicados na distribuição futura dos recursos obtidos de forma reduzida.

Inevitavelmente, ao analisar a justeza dos benefícios fiscais, passa-se pelo crivo da livre concorrência. A concessão de incentivos tributários deve ser acompanhada de rigorosos critérios de necessidade e proporcionalidade, de forma que suas justificativas e impactos sejam transparentes e fundamentados. Isso evita que os benefícios concedidos distorçam o mercado ou favoreçam determinados agentes em detrimento de outros, desestabilizando as condições de competição. Assim, a conjugação do princípio da capacidade contributiva com os ditames da livre concorrência não apenas orienta a formulação de políticas públicas mais justas e eficientes, mas também assegura um ambiente econômico onde todos os agentes tenham condições equitativas de atuação, promovendo o desenvolvimento sustentável e o respeito aos princípios constitucionais que regem a ordem econômica.

Eduardo Schoueri[682] observa que os tributos exercem influência direta sobre o comportamento dos agentes econômicos, conferindo à política fiscal uma dimensão multifuncional que ultrapassa a simples arrecadação, integrando também funções alocativas, distributivas e estabilizadoras. Em suas reflexões, destaca que as normas tributárias possuem o potencial de impactar a economia e, por isso, devem ser cuidadosamente estruturadas para evitar que a tributação provoque os mesmos problemas que se propõe a corrigir. Nesse sentido, o autor enfatiza a necessidade de uma intervenção fiscal criteriosa, destinada a corrigir falhas de mercado ou promover objetivos econômicos e sociais previstos na ordem constitucional.

Diego Bomfim[683] complementa essa perspectiva ao apontar que, embora o direito tributário cumpra eficazmente sua função de transferência de recursos ao Estado dentro dos limites constitucionais, muitas vezes viola princípios econômicos fundamentais, como a neutralidade e a livre concorrência. Ele alerta que a má aplicação de políticas públicas

---

[681] LIMA, Ricardo Seibel Freitas. A inadimplência sistemática do ICMS como infração à ordem econômica. **Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 24, n. 24, 2003, p. 45.
[682] SCHOUERI, Luis Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critériopara sua constitucionalidade. *In*: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2** – os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: QuartierLatin, 2009, p. 143-158.
[683] BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 63.

tributárias pode, em última análise, intensificar desigualdades regionais e setoriais, prejudicando o equilíbrio do mercado.

No mesmo sentido, André Elali[684] argumenta que um tratamento tributário inadequado pode criar distorções que afetam a competitividade empresarial, resultando em um aumento da concentração de poder econômico. Ele observa que, a longo prazo, essas desigualdades podem excluir agentes econômicos do mercado, comprometendo o ambiente concorrencial e favorecendo práticas abusivas.

Tércio Sampaio Ferraz[685] destaca que o princípio da livre concorrência protege o funcionamento do mercado ao assegurar que todos os agentes econômicos tenham igualdade de condições na disputa por espaço. Esse princípio, segundo o autor, é essencial para garantir a competitividade e o equilíbrio econômico, pois regula o impacto da segmentação de mercados, da inovação tecnológica e das economias de escala. Além disso, Ferraz ressalta que a livre concorrência deve ser compreendida não como um fim em si, mas como um meio para alcançar o bem-estar coletivo, alinhado às finalidades constitucionais.

Em sentindo similar, Rodrigo Maito[686] reforça que a livre concorrência é um balizador, e não um fundamento da ordem econômica. Defende que a liberdade de atuação dos agentes econômicos pode e deve ser regulada pelo Estado quando necessário, visando a assegurar a justiça fiscal e um desenvolvimento equilibrado. A legislação tributária deve discriminar contribuintes apenas na medida de suas desigualdades, garantindo tratamento equitativo para aqueles em situações equivalentes[687].

Eros Roberto Grau[688] interpreta o princípio da livre concorrência como uma extensão do princípio da livre iniciativa, funcionando como um mecanismo de proteção contra práticas desleais entre agentes econômicos e restrições estatais excessivas. Ele ressalta que esse princípio tem o objetivo de assegurar que as condições de mercado sejam justas e que os agentes econômicos possam competir livremente sem intervenções que distorçam o equilíbrio do mercado.

---

[684] ELALI, André. Um exame da desigualdade da tributação em face dos princípios da ordem econômica. *In*: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2** – os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: QuartierLatin, 2009, p. 238.

[685] FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Direito constitucional**: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas. Barueri: Manole, p, 367-368.

[686] SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e livre concorrência**. Séria doutrinária tributária Vol. IV. São Paulo: QuartierLatin, 2011, p. 134-135.

[687] Ibidem, p. 64.

[688] GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**.17ª Ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 202.

José Luis Ribeiro Brazuna[689] contribui ao destacar que a livre concorrência não se limita a promover a eficiência econômica, mas também desempenha um papel crucial na concretização de valores constitucionais maiores, como a justiça social e a dignidade humana. Ele enfatiza que esse princípio é essencial para moderar a livre iniciativa, garantindo que as oportunidades de mercado sejam equitativas e que os contribuintes sejam tratados de maneira justa.

André Ramos Tavares[690] acrescenta que a livre concorrência representa a abertura jurídica para que agentes econômicos compitam em condições lícitas, promovendo tanto o desenvolvimento nacional quanto a justiça social. Já Adalberto Costa[691] elucida que a competição entre agentes econômicos deve ser entendida como um comportamento que busca atender interesses divergentes, ou melhor, particulares de cada agente econômico, mas que, ao mesmo tempo, é fundamental para o desenvolvimento coletivo.

Humberto Ávila[692] aborda a função extrafiscal da tributação como um mecanismo para promover a equidade concorrencial, destacando que a concessão de incentivos fiscais pode ser um instrumento legítimo para corrigir desigualdades estruturais. Observa, contudo, que tais benefícios devem ser implementados com base em justificativas válidas e em conformidade com os princípios constitucionais, como a proporcionalidade e a neutralidade.

Lucas Bevilacqua[693] enfatiza a importância de avaliações periódicas dos incentivos fiscais, alertando que, uma vez atingidos os objetivos para os quais foram criados, esses benefícios devem ser descontinuados para evitar distorções no mercado. Aliás, entendemos que há uma preocupação anterior, sendo o primeiro passo entender quais os motivos da concessão, para, posteriormente, verificar a sua eficiência e seu prazo de validade. Sustenta que incentivos fiscais podem causar impactos negativos na concorrência e na neutralidade fiscal quando não são devidamente justificados ou aplicados, mas também podem funcionar como uma ferramenta significativa na consolidação do desenvolvimento econômico regional, especialmente as áreas distantes dos centros urbanos, garantindo a justiça fiscal.

Por fim, Diego Bomfim[694] ressalta que incentivos fiscais não devem ser vistos como uma violação automática da livre concorrência, mas sim como uma ferramenta para equilibrar

---

[689] BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da concorrência e tributação à luz do artigo 146-A da Constituição**. São Paulo: QuartierLatin, 2009, p. 77.
[690] TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 256.
[691] COSTA, Adalberto. **Regime legal da concorrência**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 94.
[692] ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 106-107.
[693] BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e desenvolvimento regional**. Vol IX. São Paulo: QuartierLatin, 2013, p. 106.
[694] BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 241.

o mercado, porém não se pode descuidar na formulação desses mecanismos, porque podem gerar distorções se utilizados de forma inadequada, beneficiando agentes específicos e prejudicando outros em condições semelhantes, ferindo substancialmente a capacidade contributiva.

Então, retomamos o ponto central deste tópico: como a transparência fiscal, fundada na eficácia horizontal da capacidade jurídico-contributiva, pode propiciar aos próprios contribuintes o poder da informação?

O Brasil, através Portal da Transparência do Governo Federal[695], a fim de atender norma constitucional expressa, deu um passo significativo ao incluir informações detalhadas sobre renúncias fiscais, o que representa um avanço significativo na promoção da transparência fiscal. Esse recurso, ao consolidar dados sobre isenções, incentivos e outros benefícios tributários concedidos pelo Estado, não apenas fortalece o controle social, mas também materializa o princípio da eficácia horizontal da capacidade jurídico-contributiva. Por meio dessa plataforma, os contribuintes têm acesso a informações que lhes permitem compreender de maneira mais clara como os recursos públicos são alocados e quais setores ou atividades econômicas são beneficiados pelas políticas tributárias.

A disponibilização desses dados empodera os contribuintes, pois lhes concede o "poder da informação", possibilitando uma análise crítica sobre a justiça e a equidade no sistema tributário. Essa transparência fiscal torna viável o escrutínio público das políticas fiscais, permitindo questionar e debater se os benefícios fiscais estão alinhados com os objetivos constitucionais, como a promoção da justiça social e o desenvolvimento econômico sustentável. Além disso, o acesso à informação pode fomentar um ambiente mais competitivo e equilibrado, ao garantir que os contribuintes em situações semelhantes sejam tratados de forma equitativa, evitando privilégios odiosos ou discriminações arbitrárias.

Nesse sentido, a transparência fiscal, ao expor os critérios e impactos das renúncias fiscais, opera como uma ferramenta que amplia a participação cidadã e reforça a *accountability* do Estado. A inclusão dessas informações no Portal da Transparência não apenas legitima a gestão tributária, mas também estimula uma cultura de fiscalização ativa por parte da sociedade, contribuindo para um sistema tributário mais justo, eficiente e democrático.

Porém, ainda não é suficiente. Percebe-se que muitas das informações ainda não são tratadas de forma clara e objetiva e, em muitos momentos, não se sabe ao certo o impacto fiscal dos benefícios que, aliás, apenas retratam o ano de 2021, tornando-o obsoleto. Outro ponto, há

[695] Disponível em: <https://portaldatransparencia.gov.br/renuncias> Acesso em: 01 ago. 2024.

apenas o tratamento da tributação federal no tocante às pessoas jurídicas ou coletivas, não alcançando a tributação estadual sobre o consumo, cujo impacto no PIB brasileiro é o mais expressivo. Por certo, trata-se de uma plataforma do Governo Federal que não tem gerência dos demais tributos, por serem de competência dos respectivos entes da Federação, mas isso não inibe de haver o intercâmbio de informações para divulgação dos dados, diante do impacto fiscal para todos os cidadãos.

Com o Portal, mesmo que apresentando dados desatualizados e insuficientes, já podemos tirar certas conclusões relevantes para a temática deste trabalho.

Pelo cenário político-econômico brasileiro, o Ministério da Fazenda[696], de forma inédita, decidiu divulgar a lista de empresas beneficiárias, entre janeiro e agosto de 2024, cujo valor, em números totais, já alcança o patamar de 97,7 bilhões de reais, representando a renúncia fiscal em relação à 54,9 mil empresas. Como já debatido anteriormente, esses dados não demonstram o real cenário brasileiro, mas devemos reconhecer a sua relevância. Algo similar ocorre em Portugal, pois, apesar da divulgação das informações, muitas ainda estão inacessíveis ou incompletas.

O Ministério das Finanças, pelo Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, publicou o livro acerca do contexto das isenções fiscais em Portugal[697]. O estudo parte da concepção de que os benefícios fiscais devem estar desassociados às despesas públicas em geral e deveriam ser normatizadas de forma simples, na tentativa de reunir em uma única norma e serem tratados com transparência e fixação de mecanismos de controle.

Para tanto, parte dos seguintes problemas: a) facilidade para criação de benefícios fiscais; b) o fato de que, apesar da existência do Estatuto dos Benefícios Fiscais e do Código Fiscal do Investimento, vários benefícios fiscais estão prescritos em legislação avulsa; c) a dependência de juízos subjetivos, com ausência de objetividade dos critérios de concessão; d) a fragilidade dos cálculos de despesa fiscal; e) a ausência de clareza dos objetivos extrafiscais e de seu benefício socioeconômico; f) a dúvida sobre o prazo decadencial do benefício fiscal; g) a limitação na classificação funcional dos benefícios fiscais; h) a obscuridade dos benefícios fiscais nas Leis Orçamentárias; e i) a indisponibilidade das informações adequadas para avaliação dos benefícios fiscais ou apresentação de cálculos complexos que dificultam a sua percepção pelo contribuinte.

---

[696]https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2024/novembro/dirbi-contribuintes-declararam-ter-usufruido-mais-de-r-97-7-bilhoes-ate-agosto

[697] MINISTÉRIO DAS FINANÇAS. **Os benefícios fiscais em Portugal**: conceitos, metodologia e prática. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, 2019.

Para tanto, o Grupo de Trabalho propõe as seguintes soluções: a) a adoção de metodologia de acompanhamento dos Benefícios Fiscais, a fim de monitorar os seus elementos, apresentando um quadro comparativo cronológico (antes, durante e próximo o prazo de caducidade); b) a criação de uma Unidade Técnica, de natureza permanente, para acompanhamento do processo de criação, monitoração e avaliação, especialmente para identificação dos objetivos extrafiscais; c) o estabelecimento de maior métodos de controle, com a fixação de maior responsabilização e transparência fiscal nas leis orçamentárias; d) a justificação prévia se a criação ou agravamento dos tributos seriam mais vantajosos que os benefícios fiscais para atender as despesas estatais; e) a introdução de normas objetivas sobre a caducidade e acerca dos procedimentos de renovação ou prorrogação; f) a criação de um portal *online* com todas as informações disponibilizadas, com navegação intuitiva e de fácil acesso, com menção às legislações e processos de concessão; e g) a revisão constante dos benefícios fiscais em face a realidade econômica, social e cultural do país.

Glória Teixeira[698], partindo do questionamento "Será justo regular em excesso determinados setores da atividade económica, investindo recursos exagerados e nocivos, descurando a cobertura de outras áreas sociais carentes de regulação ou com regulação deficiente?", conclui que o princípio constitucional da igualdade, amplamente destacado no contexto jurídico português, frequentemente não apresenta uma aplicação prática efetiva, sendo mais uma norma de caráter teórico do que um instrumento real de justiça tributária. Em muitos casos, esse princípio tem sido utilizado de forma desproporcional, resultando na penalização de trabalhadores dependentes, pensionistas e empresas de setores produtivos ou não considerados nocivos, especialmente aquelas com rendimentos mais elevados. Essa abordagem excessivamente onerosa desencoraja o investimento, a inovação, a iniciativa individual e o crescimento dos rendimentos por parte dos contribuintes singulares, gerando distorções significativas no sistema tributário português e afastando-o de uma verdadeira justiça material.

Em conclusão, o controle da eficiência dos benefícios fiscais, quando orientado pela capacidade jurídico-contributiva, emerge como um eixo fundamental para assegurar a transparência fiscal e a justiça tributária. Essa abordagem permite uma avaliação criteriosa sobre a real necessidade e impacto das desonerações, evitando distorções econômicas e sociais. Além disso, ao alinhar os benefícios fiscais com princípios como a igualdade e a solidariedade, promove-se a redistribuição justa dos recursos públicos, contribuindo para o fortalecimento da confiança na administração fiscal e para a efetivação de um sistema tributário que atenda às

[698] TEIXEIRA, Glória. **Manual de Direito Fiscal**. 6.ed. Coimbra: Almedina, 2021, p. 495

demandas democráticas e ao desenvolvimento sustentável. Por conseguinte, a transparência fiscal, sustentada pela capacidade jurídico-contributiva, não é apenas um mecanismo técnico, mas um imperativo para a consolidação de um Estado Fiscal legítimo e eficiente.

3.3.1.2 Capacidade Contributiva, Transparência e Planejamento Tributário

Não há dúvida, neste ponto, da relevância da transparência fiscal como elemento essencial para o desenvolvimento sustentável, a justiça social e o fortalecimento da administração pública, justamente por consagrar o princípio da Capacidade Jurídico-Contributiva em sua ótica horizontal. O papel da sociedade civil, dos órgãos reguladores e do governo, em colaboração, alicerce fundamental na promoção de práticas fiscais mais justas e eficazes.

John Braithwaite[699] apresenta a regulação responsiva como modelo essencial para fortalecer a interação entre os atores sociais e estatais na formulação e execução de políticas fiscais. A regulação fiscal deve ser sensível às práticas sociais e permitir a participação ativa de cidadãos e organizações na conformação das normas tributárias, destacando a importância do procedimento dialógico no tocante ao planejamento tributário.

O caso holandês é um exemplo prático de implementação eficaz da transparência fiscal no contexto do planejamento tributário. O modelo adotado prioriza a transparência das informações fiscais e a cooperação entre contribuintes e autoridades fiscais, isso é, instrumento de vigilância vertical (pelo Fisco) e horizontal (os contribuintes entre si). A administração fiscal holandesa baseia-se em uma abordagem de confiança e abertura, incentivando os contribuintes a reportarem informações com maior precisão e honestidade, sem desconsiderar o aspecto repressivo, quando necessário. Em contrapartida, o governo simplifica o cumprimento das obrigações tributárias e oferece um ambiente regulatório mais favorável. Uma característica marcante desse sistema é a utilização de acordos antecipados (*compliance agréments*) entre a administração fiscal e as empresas, permitindo um planejamento tributário com maior previsibilidade e segurança jurídica. Esse modelo aumenta a eficiência administrativa, reduz litígios fiscais e promove um ambiente de negócios mais favorável, permitindo ainda a transparência e o controle mais adequado.

---

[699] BRAITHWAITE, John. Responsive regulation and developing economies. **World Develpment**, v. 34, n. 5, Elservier, 2006, p. 884-898.

No contexto do ordenamento jurídico brasileiro, cumpre destacar a denominada norma geral antielisiva, prevista no artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN), incluído pela Lei Complementar nº 104/2001, cujo teor dispõe:

> Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

A literalidade da norma destaca, especialmente em sua parte final, a necessidade de que a atuação fiscal se submeta aos procedimentos estabelecidos em lei ordinária. Esse aspecto tem sido objeto de ampla controvérsia na doutrina e jurisprudência, uma vez que, embora o dispositivo preveja expressamente a possibilidade de desconsideração de atos simulados ou dissimulados, a ausência de regulamentação infralegal quanto aos procedimentos de sua aplicação tem suscitado questionamentos quanto à sua eficácia jurídica imediata.

De fato, ainda que diversas tentativas legislativas tenham buscado suprir tal lacuna — algumas inspiradas em modelos internacionais como o holandês, com mecanismos de colaboração entre Fisco e contribuinte — o cenário normativo permanece carente de regulamentação efetiva, o que compromete a operacionalização concreta da norma. Para parcela da doutrina, tal omissão legislativa inviabilizaria a aplicabilidade prática da norma[700], tornando-a desprovida de eficácia jurídica plena. No entanto, tal entendimento não prevalece na jurisprudência dominante[701], que tem admitido a aplicação do dispositivo com base em

---

[700] Aurora (CARVALHO, Aurora Tomazini de. Simulação, Fraude, Sonegação e Aplicação da Multa Qualificada na Desconsideração de Planejamentos Tributários com Ágio. In: SOUZA, Priscila de (Org.). **50 Anos do Código Tributário Nacional**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 116) entende que mesmo sem regulamentação, o artigo 116, Parágrafo Único é norma de eficácia plena e não condita, podendo o Fisco utilizar-se de normas que disciplinam o processo administrativo tributário e a própria previsibilidade de revisão do lançamento por homologação. Mcnaughton concorda com tal posicionamento ao alegar que "ausência da lei por ele vinculada, que instituiria o procedimento para desconsideração de atos praticados por contribuintes, possa acarretar ineficácia técnico-sintática à atividade fiscal de requalificar atos dos contribuintes". (MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva**: Completabilidade e sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 493-494).

[701] O Plenário do Supremo Tribunal Federal do Brasil, por maioria de votos, declarou a constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN), incluído pela Lei Complementar 104/2001. Esse dispositivo permite que a autoridade fiscal desconsidere atos ou negócios jurídicos que tenham como finalidade dissimular a ocorrência do fato gerador de tributos ou ocultar elementos essenciais da obrigação tributária. A decisão foi tomada no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2446, proposta pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC), em sessão virtual encerrada em 8 de abril. A CNC argumentava que o dispositivo possibilitava à autoridade fiscal tributar fatos geradores não ocorridos, violando o princípio da legalidade e inibindo práticas de planejamento tributário. Contudo, no voto condutor da relatora, ministra Cármen Lúcia, foi esclarecido que a aplicação da norma está condicionada à regulamentação por lei específica, que deve estabelecer os procedimentos a serem seguidos, o que ainda não ocorreu. A ministra ressaltou que a desconsideração autorizada pela norma é restrita a atos ou negócios jurídicos que ocultem ou dissimulem fatos geradores já previstos e concretizados em lei. Assim, a norma limita-se a aplicar base de cálculo e alíquota de tributos de acordo com hipóteses legalmente estabelecidas. A relatora também rejeitou a tese de que a norma retiraria incentivos ao planejamento tributário legítimo. Segundo a ministra, a regra não proíbe o

princípios gerais e normas processuais tributárias existentes, desde que respeitados os direitos fundamentais do contribuinte, em especial o devido processo legal administrativo.

Não obstante, a vinculação estrita da atividade fiscal à legalidade impõe a necessidade de norma procedimental específica. Embora o parágrafo único do art. 116 se apresente como regra de natureza antievasiva, fundada na repressão a condutas simuladas ou dissimuladas, carece de densidade operativa justamente por condicionar sua eficácia à edição de lei ordinária que estabeleça os ritos e garantias para sua aplicação.

Alguns autores, como Alberto Xavier[702], reconhecem que, embora o dispositivo reitere competências já previstas no art. 149, inciso VII, do CTN — que trata da revisão do lançamento nos casos de fraude ou simulação — ele não inova substancialmente, servindo mais como enunciado de reforço normativo do que como regra dotada de aplicabilidade autônoma. Ainda assim, doutrinadores como Marco Aurélio Greco[703] divergem desse entendimento, sustentando que o art. 116, parágrafo único, não se confunde com o art. 149, uma vez que este regula o lançamento de ofício revisional, enquanto aquele pressupõe a instituição de procedimento próprio e específico de desconsideração da forma jurídica pelo Fisco.

Apesar da pertinência da distinção, a ausência de regulamentação conduz à conclusão de que a única forma legalmente consolidada de atuação da Administração Tributária em tais hipóteses ainda reside na revisão do lançamento, o que, por sua vez, deve observar o contraditório e a ampla defesa em sede de processo administrativo fiscal.

---

contribuinte de adotar medidas lícitas para reduzir a carga tributária, desde que a conduta não configure dissimulação ou evasão fiscal. Nesse ponto, Cármen Lúcia esclareceu que a norma, frequentemente chamada de "antielisão fiscal", na verdade, trata do combate à evasão fiscal. Diferentemente da elisão, que consiste na redução lícita da tributação pela escolha de alternativas menos onerosas, a evasão caracteriza-se pela ocultação ilícita de fatos geradores para evitar o pagamento de tributos. A maioria dos ministros acompanhou o entendimento da relatora, incluindo Rosa Weber, Marco Aurélio (aposentado), Edson Fachin, Gilmar Mendes, Luiz Fux, Dias Toffoli, Nunes Marques e Luís Roberto Barroso. Entretanto, houve divergências. O ministro Ricardo Lewandowski defendeu que a desconsideração de atos ou negócios jurídicos simulados, por ser medida extrema, deve ser competência exclusiva do Judiciário, e não da administração tributária. Esse posicionamento foi seguido pelo ministro Alexandre de Moraes. A decisão ressalta a importância de diferenciar as práticas de elisão e evasão fiscal no contexto do Direito Tributário e reforça a validade do dispositivo como instrumento de combate a fraudes fiscais. Contudo, a ausência de regulamentação ainda deixa em aberto questões práticas quanto à sua aplicação.

[702] XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 52.

[703] Greco (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 568) afirma que a ausência da lei ordinária impede a produção de seus respectivos efeitos, contudo não obstaculiza a orientação legal do Estado Fiscal em reagir contra abuso e fraude à lei. Concorda-se com o autor, com algumas ressalvas, visto que, embora ineficaz, a Fazenda poderá combater as condutas evasivas do contribuinte, por meio da revisão do lançamento tributário no molde do artigo 149 do Código Tributário Nacional.

Dessa forma, ainda que se reconheça o caráter antievasivo da norma inserida pela LC nº 104/2001, sua ineficácia técnica é reiteradamente apontada na doutrina, como se observa em Ayres Barreto[704], para quem:

"É forçoso concluir que, enquanto lei ordinária não disciplinar o procedimento de desconsideração dos negócios jurídicos realizados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, será inaplicável o parágrafo único do art. 116 do CTN."

Embora se reconheça sua ineficácia operativa, o dispositivo não é juridicamente irrelevante, pois estabelece uma diretriz normativa geral, cuja efetividade depende apenas de sua regulamentação por legislação infraconstitucional. Dentre as diversas tentativas de regulamentação, destaca-se o Projeto de Lei nº 133/2007 (apensado ao PLP nº 536/2007) [705], cujo objeto era justamente instituir os procedimentos de desconsideração previstos no dispositivo supracitado. Contudo, o projeto encontra-se paralisado há mais de uma década, sem qualquer movimentação legislativa.

Outras tentativas, como o PLP nº 88/2011[706], buscaram modificar o conteúdo do parágrafo único do art. 116, restringindo sua aplicação a hipóteses de abuso de personalidade jurídica e atribuição de competência exclusiva ao Poder Judiciário. O referido projeto recebeu parecer contrário da relatora, Deputada Simone Morgado, sob fundamento de que limitaria a atuação da Administração Tributária, implicando potencial redução de receita e, por isso, contrariando o art. 117 da LDO por ausência de estimativa de impacto orçamentário.

No Senado Federal, tramitam o PLS nº 97/2013[707] e o PLS nº 537/2015[708], que também visam regulamentar o parágrafo único do art. 116 do CTN. O PLS nº 97/2013 introduz a figura da declaração autônoma de planejamento tributário, a ser apresentada previamente pelo contribuinte, sujeitando-se à manifestação da Receita Federal, a qual poderia, de forma fundamentada, aprovar ou rejeitar o modelo proposto. Essa sistemática, se implementada, conferiria maior segurança jurídica e transparência na relação Fisco-contribuinte, além de

---

[704] BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário**: Limites Normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 226.

[705] Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=340670> Acesso em: 04 ago. 2024.

[706] Parágrafo único. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, poderá o juiz desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com o objetivo de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária". http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=C7F4AE63A5EF4D0F91225636C239C36F.proposicoesWebExterno1?codteor=909491&filename=Tramitacao-PLP+88/2011

[707] Disponivel em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/111843> Acesso em: 04 ago. 2024.

[708] Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122720> Acesso em: 04 ago. 2024.

permitir a formação de precedentes administrativos que padronizariam a interpretação dos casos concretos.

Já o PLS nº 537/2015 retoma elementos da Medida Provisória nº 66/2002 e do PLP nº 536/2007, sendo seus principais aportes a utilização das expressões "propósito negocial" e "abuso de forma", e a exclusão dos casos de dolo, fraude e simulação do alcance dos procedimentos especiais — por estarem já contemplados no art. 149, VII, do CTN.

Contudo, todas essas proposições legislativas permanecem inertes, sem perspectiva concreta de tramitação célere. Enquanto isso, persistem insegurança jurídica e fragmentação interpretativa quanto à aplicabilidade do parágrafo único do art. 116 do CTN.

Destaca-se ainda a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446/2001[709], proposta pela Confederação Nacional do Comércio (CNC), que questiona a constitucionalidade do dispositivo. Para o patrono da ação, Dr. Orlando Spinetti, a norma confere poderes excessivos ao Fisco, permitindo que atos do contribuinte sejam desqualificados a qualquer momento, com base em critérios subjetivos, o que comprometeria a segurança jurídica e a estabilidade das relações tributárias. Em sua apreciação, a Ministra Relatora, Carmen Lúcia, cujo voto foi agraciado pela maioria, entende que a atuação da autoridade fiscal está estritamente condicionada aos limites traçados pelo princípio da legalidade tributária, de modo que apenas se legitima a aplicação da base de cálculo e da alíquota sobre hipótese de incidência expressamente prevista em lei e efetivamente realizada no mundo fenomênico. A partir dessa premissa, compreende-se que a norma impugnada não pretende ampliar indevidamente o poder de tributar do Estado, mas sim assegurar a máxima efetividade não apenas à legalidade estrita, mas também ao denominado princípio da lealdade tributária, que demanda a compatibilidade entre as formas jurídicas adotadas pelos contribuintes e os fins econômicos efetivamente perseguidos.

Não se verifica, tampouco, como sustenta equivocadamente parte da doutrina e da jurisprudência crítica, a criação de qualquer tipo de vedação ou desestímulo à prática legítima do planejamento tributário, seja por pessoas físicas ou jurídicas. Ao contrário, a norma reconhece expressamente o direito do contribuinte de organizar suas atividades com o intuito de alcançar eficiência fiscal, desde que tal conduta se mantenha coerente com a ordem jurídica e não implique em simulação, dissimulação ou abuso de forma. Ocontribuinte permanece

---

[709] http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=57301. Contudo, assim como defende Carrazza (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 547), acredita-se que o enunciado não está eivado de inconstitucionalidade, embora possa gerar atos exacerbados pela autoridade administrativa.

autorizado a adotar a via mais econômica na estruturação de seus negócios jurídicos, ainda que disso resulte a supressão ou redução de encargos tributários, desde que ausente fato gerador tributável nos termos da lei. Nessa medida, a atividade lícita de planejamento tributário, exercida com base em opções legais válidas e com propósito negocial legítimo, permanece plenamente assegurada, reforçando a ideia de que o sistema tributário nacional deve conciliar a efetividade arrecadatória com a segurança jurídica e a liberdade econômica do contribuinte.

Por fim, cabe lembrar que o Governo Federal, reconhecendo a omissão legislativa, editou duas Medidas Provisórias com o intuito de regulamentar a norma geral antielisiva: a MP nº 66/2002 e a MP nº 685/2015. Nenhuma delas, todavia, foi convertida em lei, o que reforça o quadro de inércia legislativa e insegurança normativa, incompatível com a complexidade e relevância do tema para o sistema tributário nacional.

No caso da Medida Provisória nº 66/02, os procedimentos relativos ao artigo 116, parágrafo único, foram disciplinados nos artigos 13 a 19:

> Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subsequentes.
> Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.
> Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.
> § 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de: I - falta de propósito negocial; ou II - abuso de forma.
> § 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.
> § 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.
> Art. 15. A desconsideração será efetuada após a instauração de procedimento de fiscalização, mediante ato da autoridade administrativa que tenha determinado a instauração desse procedimento.
> Art. 16. O ato de desconsideração será precedido de representação do servidor competente para efetuar o lançamento do tributo à autoridade de que trata o art. 15.
> § 1º Antes de formalizar a representação, o servidor expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos que justificam a desconsideração.
> § 2º O sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de trinta dias, os esclarecimentos e provas que julgar necessários.
> § 3º A representação de que trata este artigo: I - deverá conter relatório circunstanciado do ato ou negócio praticado e a descrição dos atos ou negócios equivalentes ao praticado; II - será instruída com os elementos de prova colhidos pelo servidor, no curso do procedimento de fiscalização, até a data da formalização da representação e os esclarecimentos e provas apresentados pelo sujeito passivo.
> Art. 17. A autoridade referida no art. 15 decidirá, em despacho fundamentado, sobre a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados.

> § 1º Caso conclua pela desconsideração, o despacho a que se refere o caput deverá conter, além da fundamentação: I - descrição dos atos ou negócios praticados; II - discriminação dos elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária; III - descrição dos atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos; IV - resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso III, com especificação, por tributo, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos encargos moratórios.
> § 2º O sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data que for cientificado do despacho, para efetuar o pagamento dos tributos acrescidos de juros e multa de mora. Art. 18. A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios no prazo a que se refere o § 2º do art. 17 ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício.
> § 1º O sujeito passivo será cientificado do lançamento para, no prazo de trinta dias, efetuar o pagamento ou apresentar impugnação contra a exigência do crédito tributário.
> § 2º A contestação do despacho de desconsideração dos atos ou negócios jurídicos e a impugnação do lançamento serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.
> Art. 19. Ao lançamento efetuado nos termos do art. 18 aplicam-se as normas reguladoras do processo de determinação e exigência de crédito tributário

A referida norma em questão visava instituir um procedimento próprio de desconsideração dos negócios jurídicos celebrados no âmbito do planejamento tributário, assegurando a observância do devido processo legal administrativo, com ênfase na fundamentação das decisões fiscais e na garantia do contraditório e da ampla defesa ao contribuinte. Merece especial atenção o conteúdo do artigo 14, §1º, da Medida Provisória nº 66/2002, que previa a adoção dos critérios do propósito negocial e do abuso de forma como fundamentos jurídicos para a requalificação de fatos jurídicos tributáveis.

Tal disposição normativa representava, em termos sintáticos, uma positivação da doutrina estrangeira – sobretudo de inspiração europeia e norte-americana – sobre o controle da substância dos atos jurídicos no campo tributário. Caso convertida em lei, a medida permitiria a aplicação objetiva dessas categorias no sistema tributário nacional, o que, no entanto, não é juridicamente possível na ausência de previsão legal expressa e vigente, dada a vinculação estrita do Fisco ao princípio da legalidade.

A tentativa mais recente de regulamentação por parte do Executivo Federal deu-se com a edição da Medida Provisória nº 685/2015, que, entre os artigos 7º e 13, tratava da criação da Declaração de Planejamento Tributário (Deplat). Por meio dessa obrigação acessória, buscava-se instituir um mecanismo de transparência fiscal proativa, impondo ao contribuinte o dever de informar à Administração Tributária, até 30 de setembro de cada exercício, todas as operações estruturadas com vistas à supressão, redução ou diferimento do recolhimento de tributos. A

medida visava, assim, facilitar a identificação de estratégias abusivas, condutas fraudulentas ou simulações, que por sua natureza desafiam os limites normativos da elisão tributária legítima.

Importa frisar, entretanto, que, diferentemente da MP nº 66/2002, a MP nº 685/2015 não tinha por objetivo regulamentar o procedimento previsto no parágrafo único do artigo 116 do CTN, mas sim instituir um instrumento de controle preventivo e de promoção da transparência fiscal, inspirado em experiências comparadas internacionais. Contudo, a proposta não foi integralmente acolhida pelo Congresso Nacional. Embora parte do texto da MP nº 685/2015 tenha sido convertida na Lei nº 13.202/2015, o segmento relativo à Deplat foi suprimido durante o processo legislativo, não sendo, portanto, incorporado ao ordenamento jurídico vigente. Ainda que tenha exercido influência significativa sobre o debate doutrinário e institucional, em razão de sua semelhança com mecanismos existentes em ordenamentos como o francês, o espanhol e o norte-americano, o referido instrumento permanece, no Brasil, como proposta não efetivada, sem eficácia normativa concreta.

Vejamos a rejeitada Emenda nº 78 da Medida Provisória 685/2015[710]:

> **Art. 7º É direito do contribuinte pagar apenas os tributos exigidos em lei, exercendo sua atividade sob a tutela e a proteção dos princípios da legalidade, da segurança jurídica, da certeza do direito, da não surpresa, da irretroatividade, da confiança legítima e do tratamento isonômico, de modo a garantir a livre concorrência, a livre iniciativa e um ambiente adequado de relacionamento com a administração tributária, pautado pelo princípio da moralidade pública a que se refere o art. 37 da Constituição Federal.**
> **Art. 8º. É facultado ao contribuinte apresentar, à Secretaria da Receita Federal do Brasil, Declaração de Registro de Operações (DRO) informando atos e negócios jurídicos realizados nos exercícios anteriores que impliquem supressão, redução ou diferimento de tributo**.
> **§ 1º A entrega da DRO assegura ao contribuinte a não incidência de quaisquer multas, nos termos estabelecidos neste artigo.**
> § 2º Será apresentada uma DRO para cada conjunto de operações executadas de forma interligada, nos termos do regulamento.
> § 3º A DRO deverá conter, cumulativamente:
> I - descrição dos fatos suficientes para a compreensão integral da operação;
> II - fundamentação jurídica e justificação da operação perante o direito vigente.
> § 4º A entrega da DRO que atenda objetivamente os requisitos do parágrafo anterior terá eficácia jurídica imediata e garantirá ao contribuinte o direito de pagar apenas os tributos devidos, acrescidos de juros de mora, no prazo de 90 dias, em caso de rejeição da operação pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.
> § 5º A rejeição de operação discriminada em DRO, nos termos do parágrafo anterior, somente poderá ser feita através de decisão de órgão colegiado da Secretaria da Receita Federal do Brasil, segundo critérios estabelecidos em regulamento.
> § 6º A DRO poderá ser declarada ineficaz pela Secretaria da Receita Federal exclusivamente se:
> I – for apresentada por quem não seja o contribuinte de direito da obrigação tributária eventualmente resultante das operações referentes aos atos ou negócios jurídicos declarados;

[710] Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3489509&disposition=inline> Acesso em: 14 ago. 2024.

> II – for omissa em relação a dados essenciais para a compreensão do ato ou negócio jurídico;
> III – contiver hipótese de falsidade material ou ideológica; ou
> IV – envolver interposição fraudulenta de pessoas.
> § 7º Na hipótese do inciso II do parágrafo anterior, o contribuinte será notificado para, no prazo de 30 (trinta) dias, suprir a omissão identificada.
> § 8º Os efeitos e garantias da entrega da DRO não se aplicam às operações:
> I – que estejam sob procedimento de fiscalização quando da apresentação da declaração;
> II – claramente identificadas no Cadastro de Operações Rejeitadas pela Administração Tributária (CORAT), de que trata o art. 10.
> Art. 9º A declaração do contribuinte que relatar atos ou negócios jurídicos ainda não ocorridos será tratada como consulta à legislação tributária, nos termos dos art. 46 a art. 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.
> Art. 10. Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil constituir Cadastro de Operações Rejeitadas pela Administração Tributária (CORAT), contendo a relação das operações que não são reconhecidas por esta Secretaria para fins tributários.
> § 1º A inclusão de operações no CORAT se fará por Parecer Normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil contendo a descrição completa da operação, vedada a identificação de contribuintes e partes envolvidas, setor de atividade, localização, valores envolvidos e demais informações protegidas por sigilo nos termos da legislação em vigor.
> § 2º O procedimento para inclusão de operações no CORAT, bem como para sua alteração ou supressão, observará o seguinte: I – a proposta de Parecer Normativo será submetida à consulta pública, para que os interessados se manifestem no prazo de 30 (trinta) dias, apresentando formalmente suas razões de fato e de direito;
> II – uma vez encerrado o prazo previsto no inciso anterior, órgão colegiado formado por auditores fiscais com notória reputação, experiência e conhecimento jurídico deliberará, em sessão aberta ao público, sobre a inclusão de operações no CORAT, bem como sobre a alteração ou exclusão de operações constantes desse cadastro.
> § 3º A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional manifestar-se-á obrigatoriamente no processo de consulta pública de que trata o inciso I do parágrafo anterior.
> § 4º Publicado o Parecer Normativo incluindo nova operação no CORAT ou alterando operação já constante desse Cadastro, o contribuinte que tiver realizado ato ou negócio jurídico análogo ao descrito no Parecer Normativo mas não tiver apresentado DRO relativa a esta operação, poderá, no prazo de 90 (noventa) dias, declarar a operação para obter os mesmos efeitos previstos no art. 8º.
> Art. 11. A forma, o prazo e as condições de apresentação da Declaração de que trata o art. 8º, bem como os critérios de elaboração dos Pareceres Normativos de que trata o parágrafo 1º do art. 10 desta lei, serão disciplinados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observado procedimento de consulta pública, em conformidade aos objetivos e princípios de direito expressos no art. 7º desta lei.
> Art. 12. (Excluído). (Grifo Nosso)

A proposta de emenda anteriormente referida introduziria disposições normativas de significativa relevância para a disciplina jurídica do planejamento tributário, contemplando uma abordagem sistemática e moderna da matéria. Entre os principais pontos de destaque, podem ser elencados:

> (i) a positivação de princípios orientadores da tributação (art. 7º), os quais passam a operar como critérios normativos de interpretação e aplicação das normas tributárias, com ênfase nos postulados da lealdade fiscal, capacidade contributiva e segurança jurídica;

> (ii) a instituição da Declaração de Registro de Operações (DRO), de caráter facultativo, permitindo ao contribuinte o registro prévio de operações tributariamente relevantes, com a exclusão de qualquer efeito autoincriminador. Em contrapartida, o texto previa a possibilidade de afastamento da penalidade pecuniária, desde que o contribuinte atuasse com transparência e boa-fé, colaborando com a Administração Tributária;
>
> (iii) a criação de um mecanismo de consulta qualificada, que permitiria ao contribuinte antecipar a interpretação da Fazenda sobre determinada operação planejada, mitigando riscos jurídicos e contribuindo para a previsibilidade e segurança na relação tributária;
>
> (iv) a previsão de um Cadastro de Operações Rejeitadas da Administração Tributária (CORAT), instrumento voltado à publicidade e uniformização de critérios interpretativos adotados pelos órgãos fazendários. Esse cadastro também permitiria a participação pública, conferindo ao contribuinte acesso a um repositório de decisões administrativas sobre planejamentos tributários desconsiderados, fomentando a transparência, a isonomia e a padronização do tratamento jurídico conferido a contribuintes em idêntica situação fático-jurídica.

Tais medidas, se implementadas, contribuiriam para aperfeiçoar o diálogo entre Fisco e contribuinte, favorecendo a construção de um ambiente institucional mais estável, cooperativo e previsível, em consonância com os princípios constitucionais da legalidade, da moralidade administrativa e da justiça fiscal.

Por fim, suscitamos os estudos de James Alm[711]. Logo de início, faz o seguinte questionamento: "um sistema tributário transparente desencorajaria o 'planejamento tributário agressivo". O autor destaca que o pagamento de imposto não é visto de forma agradável pelos contribuintes, o que vem a estimular a tomada de medidas com finalidade de reduzir as obrigações tributárias. Porém, a maioria dos países vem enfrentando o denominado planejamento tributário agressivo, que, apesar de cumprir com a literalidade da lei, abusa-se do seu espírito. Acreditamos, nesse ponto, que estamos diante, necessariamente, dos princípios, com maior ênfase à capacidade contributiva.

Partindo da pergunta sugerida, James aduz que a oscilação das mudanças aleatórias das políticas fiscais acaba trazendo incertezas aos contribuintes que, naturalmente, vão buscar

---

[711]ALM, James. Um sistema tributário transparente desencorajariaum planejamento tributário agressivo?. In: SANTI, Eurico. M. Diniz de. **Transparência fiscal e desenvolvimento**: homenagem ao professor Isaias Coelho. São Paulo: FISCOSoft Editora, 2013, P. 275-312

medidas de desagravamento do ônus fiscal, muitas das vezes baseadas em motivações individuais. Até porque, a previsibilidade é crucial para a gestão particular dos contribuintes, especialmente diante de uma pessoa coletiva. O campo da incerteza é bastante prejudicial.

Por isso, sacramenta-se a necessidade de um sistema fiscal mais simples e transparente, evitando-se os três tipos básicos de política fiscal de risco: risco da base tributária; risco de alíquota; e risco de sanção. Tais riscos têm efeitos comportamentais substanciais, tanto no aspecto individual como coletivo, pois se todos se comportam de um modo, cada um também o fará, ao ponto que se todos não se comportam, os indivíduos tendem a seguir o mesmo padrão de conduta. Portanto, as incertezas fiscais provavelmente geram sentimentos de tratamento injusto entre os contribuintes e desconfiança com as instituições governamentais, o que reflete no aumento da abusividade nos planejamentos tributários e a própria desobediência à lei (evasão fiscal).

Por isso, sugerimos que a participação colaborativa do contribuinte tem o poder de reduzir as várias motivações individuais e em grupo, já que essas razões entram num campo bastante variável[712], principalmente quando há variação constante da política fiscal e considerando os diversos segmentos da economia moderna e globalizada. Sob esse prisma, a capacidade contributiva entra como valor orientador do sistema de controle, logo, precisamos que todos paguem de acordo com sua capacidade. Assim, , para que isso ocorra, o Estado Fiscal precisa consolidar uma legislação clara e simplificada, bem como evitar a busca predatória punitiva dos contribuintes e assumir um papel facilitador e colaborativo com os cidadãos. Certamente, a confiança institucional tem maior propensão em se garantir um sistema fiscal saudável.

3.3.1.3 Transparência dos impactos e alcance da tributação ambiental

No dilema entre intervenção ou não do Estado nos aspectos socioeconômicos, também através da tributação extrafiscal, temos por referências iniciais os estudos publicados por Pigou[713] e Coase[714] acerca das externalidades negativas do mercado.

Pigou parte da existência de externalidades negativas. Presentes em todos os setores econômicos (*negative externalities are ubiquitous*), são ocasionadas por fatores de mercado que geram alguns desarranjos produtivos e impactos sociais negativos. Tais externalidade

---

[712] GOULD, Stephen Jay. **Full House**. New York: Harmony Books, 1996.
[713] PIGOU, Arthur C**. *The Economics of Welfare***. London: Macmillan, 1920.
[714] COASE, Ronald H. **The problem of social cost. *Journal of Law and Economics***, v. 3, p. 1–44, 1960.

dificilmente seriam solucionadas pelo próprio ambiente privado, sendo, portanto, necessária a intervenção estatal através de medidas *extraordinary encouragement* (incentivadoras) ou *extraordinary restraints* (desestimulantes). Assim, parte da ideia em que haveria uma autorização geral e irrestrita à extrafiscalidade.

Enquanto isso, a teoria de Ronald Coase, denominada de Teorema de Coase, argumenta que as externalidades, como os danos ambientais, são o resultado de falhas na definição e negociação de direitos de propriedade. Todavia, sugere que, sob condições ideais de mercado – ausência de custos de transação e clareza na definição dos direitos de propriedade e contratuais – as partes poderiam negociar diretamente, alcançando soluções eficientes que internalizassem os custos sociais sem a necessidade uma intervenção estatal. Em geral, as medidas de caráter corretivo provenientes da ação governamental, em sua maior parte excessivas, podem produzir resultados prejudiciais, aliás, podem ser o início do próprio problema, o qual denomina *over-estimate the advantages which come from governamental regulation"*.

Nesse ponto, podemos extrair conclusões iniciais: ambos não parecem discordar sobre a necessidade de intervenção estatal, tendo apenas Coase demonstrado sua preocupação com a adequação e a cautela dessa interferência, em que, ao invés de interferir diretamente e de maneira excessiva, seria mais adequado propor um sistema jurídico sólido que garanta uma maior segurança jurídica e econômica para que, assim, os próprios agentes consigam solucionar as questões negativas. Ao mesmo tempo, entendemos que, mesmo que Pigou talvez defenda uma neutralidade idealística, é certo que, no contexto moderno, alguns fatores realmente precisem de uma ação estatal mais firme, como se observa nos debates que envolvem meio ambiente saudável. Enfim, a extrafiscalidade é pertinente no Estado Fiscal, mas não é necessariamente irrestrita a sua aplicação, devendo ter uma coerência sistêmica. A propósito, quando aplicada, a transparência serve como ponto vital de sua validade e aceitação.

Toda essa análise é essencial para compreender que qualquer inovação, alteração ou reforma no sistema tributário impacte diretamente a ordem econômica, exigindo uma abordagem cuidadosa para evitar a violação dos direitos dos contribuintes. A relação intrínseca entre o direito tributário e a economia é, portanto, inegável. Nesse contexto, o Estado deve atuar no domínio econômico de maneira a respeitar os princípios que sustentam a ordem econômica. Assim, a utilização da tributação como ferramenta para promover direitos econômicos e sociais revela-se em perfeita harmonia com o sistema jurídico, desde que respeitados os diversos princípios da ordem econômica e as limitações impostas ao poder tributário pelo ordenamento jurídico. Por isso, é fundamental que a tributação permita que agentes econômicos possam desenvolver suas atividades sem interferências estatais que prejudiquem a liberdade de atuação.

Esse equilíbrio exige a proteção da livre iniciativa e da concorrência leal, garantindo que todos os atores econômicos em condições similares possam partir de um mesmo ponto inicial para competir e prosperar em suas atividades, conforme explorado anteriormente.

Como já defendido no segundo capítulo, a capacidade jurídico-contributiva não se restringe à pecúnia decorrente da aplicação do tributo ou o mero cumprimento de obrigações tributárias. Na realidade, esse princípio alcança a capacidade que cada indivíduo tem de colaborar com toda a comunidade, seja cumprindo diretamente suas obrigações fiscais, seja trazendo outros benefícios extrafiscais que justifiquem eventual benefício tributário.

Aqui encontramos um dilema importante entre a neutralidade fiscal e a necessidade de intervenção fiscal através da tributação, a qual, já sustentamos, a relevância da extrafiscalidade ambiental para alcançar objetivos essenciais para a humanidade, tendo, no âmbito tributário, como vetor basilar o princípio da capacidade jurídico-contributiva. Ora, se aqueles que mais poluem devem ter carga fiscal mais elevada (além de outras medidas cabíveis) e aqueles que têm políticas ambientais propositivas devem ter mais benefícios fiscais, demonstra-se que a pretensão dos tributos dessa natureza é alcançar o equilíbrio ecológico e ambiental, tanto para as gerações presentes como as futuras, tanto para todos, como para cada um. Renunciar à receita pública é justificável pelo retorno dado à própria sociedade; assim como aumentar a carga fiscal é plausível para se reduzir eventuais danos.

Aline Vitalis[715] destaca a relevância da neutralidade fiscal, indicando que tal valor detém uma natureza essencialmente jurídico-econômica, associado à construção do mercado interno, à preservação das liberdades e ao primado da livre concorrência. Defende que, no cenário moderno, a neutralidade fiscal tem seu conceito relativizado, a partir da ideia de que o tributo sempre terá efeitos que interferem de alguma forma o mercado, isto é, não se pode mais falar na existência de uma tributação integralmente ou absolutamente neutra, como anuncia a regra de Edimburgo "*leave them as you find them*".[716]

---

[715] VITALIS, Aline. **Justiça Fiscal, neutralidade e compliance**: desafios atuais de regulação e política tributária. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 1-4

[716] Ricardo Seibel de Freitas Lima argumenta que o princípio da neutralidade fiscal nas finanças públicas implica que o tributo não deve gerar distorções no mercado relacionadas à oferta, demanda e preços, exceto quando essas alterações forem intencionalmente direcionadas para atingir objetivos da política fiscal. Além disso, ressalta que a tributação, sob essa perspectiva, não pode influenciar de forma determinante as decisões de investimento dos agentes econômicos, nem atuar como um fator que distorça o sistema econômico, comprometa a eficiência geral ou dificulte o desenvolvimento (LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre concorrência e o dever de neutralidade tributária**. Dissertação (mestrado). Porto Alegre: UFRGS, 2005, p. 66-69). Entendemos já superada justamente pela participação constante da tributação no ambiente econômico, comungando da ideia de José Luis Ribeiro Brazuna (BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da concorrência e tributação à luz do artigo 146-A da Constituição**. São Paulo: QuartierLatin, 2009, p. 141-142) de que a neutralidade tributária, entendida como a completa ausência de influência na conduta do contribuinte, é uma ideia utópica, pois a tributação inevitavelmente gera efeitos econômicos, como repercussão, incidência ou difusão, dependendo do grau de elasticidade da oferta

Para a autora[717], apesar da neutralidade estar presente nos sistemas fiscais português (art. 81º, alínea f da Constituição) e brasileiro (art. 146-A da Constituição), esse valor tem por referência a liberdade econômica dos contribuintes no tocante à gestão fiscal e negocial, não havendo interferências nesse quesito, desde que seu exercício esteja conforme as normas fiscais, especialmente a livre concorrência. Nesse ponto, o Estado deverá aprimorar as políticas e os sistemas fiscais modernos para se alcançar uma melhor eficiência na tributação, bem como na indução dos comportamentos sociais e econômicos.

Rodrigo Maito[718], seguindo este entendimento, define a neutralidade tributária como o princípio segundo o qual os tributos não devem provocar impactos involuntários na concorrência, evitando qualquer interferência que prejudique o funcionamento competitivo do mercado. Assim, a neutralidade parte da ideia de que a tributação inevitavelmente produz efeitos econômicos, cabendo ao Estado, ciente dessa repercussão, atuar para evitar ou minimizar distorções que possam comprometer a concorrência

Dessa forma, a neutralidade fiscal atua numa perspectiva propositiva, a fim de consolidar os valores constitucionais do Estado Fiscal moderno, como igualdade, livre concorrência, capacidade contributiva, vedação aos efeitos confiscatórios, dentre outros. Cass Sustein[719] tem entendimento coerente ao sustentar que a intervenção estatal vem justamente para garantir a livre concorrência e a propriedade privada, caso, efetivamente, seja formulada de maneira adequada. Essa adequação perpassa pelo equilíbrio entre a justiça fiscal a se alcançar e os princípios da ordem econômica, pois "quando o sistema jurídico fala sobre a economia, ele não está emitindo atos econômicos, mas tão-somente atos jurídicos. O mercado apenas processará, segundo seus critérios e estratégias, essas comunicações imperativas"[720],

No contexto da tributação ambiental, é possível oferecer subsídios valiosos para a estruturação de sistemas tributários que respeitem o princípio da capacidade contributiva, promovam transparência e garantam um retorno social consistente, especialmente no que tange

---

e da demanda no mercado afetado. Contudo, importante destacar que neutralidade ainda tem extensão válida, ao passo que, como sustenta Ávila (ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 102), a neutralidade pode ser compreendida como a proibição de que os entes federados exerçam influência arbitrária ou injustificada sobre as atividades econômicas dos contribuintes por meio da tributação. Nesse sentido, a neutralidade implica a ausência de interferências tributárias sem fundamento legítimo nas ações dos contribuintes.

[717] VITALIS, Aline. **Justiça Fiscal, neutralidade e compliance**: desafios atuais de regulação e política tributária. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, P. 33

[718] SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e livre concorrência**. Séria doutrinária tributária Vol. IV. São Paulo: QuartierLatin, 2011, p. 40-41.

[719] VITALIS, Aline. **Justiça Fiscal, neutralidade e compliance**: desafios atuais de regulação e política tributária. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, P. 38.

[720] CARVALHO, Cristiano. **Teoria do sistema jurídico**: direito, economia e tributação. São Paulo: QuartierLatin, 2005, p. 260-261.

ao direito ao meio ambiente sustentável. Aliada à transparência fiscal, a capacidade contributiva pode figurar com elo reconciliador dos interesses econômicos e ambientais, assegurando a justiça fiscal e o benefício coletivo, sem interferências indesejáveis.

Ao tributar atividades poluidoras, o Estado redistribui os custos das externalidades, incentivando comportamentos menos danosos ao meio ambiente. Contudo, a eficácia desse instrumento depende diretamente da transparência fiscal, que assegura que os métodos aplicados impactem positivamente nas condutas do setor e que os tributos arrecadados sejam efetivamente destinados a políticas públicas que promovam a sustentabilidade. E, nesse ponto, algo que a capacidade jurídico-contributiva vem a calhar: para a eficiência da extrafiscalidade ambiental, precisa-se de informações transparentes.

O princípio da capacidade contributiva, fundamental no direito tributário, reforça a necessidade de calibrar os tributos de forma que respeitem a equidade e a proporcionalidade. Em um sistema de tributação ambiental, é essencial considerar que nem todos os agentes econômicos possuem igual capacidade de arcar com os custos de suas externalidades. Reconhecemos a importância de soluções negociadas que levem em conta as características específicas de cada agente, o que pode ser traduzido, na prática, em incentivos fiscais, isso é, os benefícios são justos, desde que atendam, de fato, a sua finalidade.

Essas reduções fiscais, porém, devem ser implementadas com elevado grau de transparência para evitar distorções ou injustiças. A transparência fiscal permite à sociedade compreender que, embora determinados setores possam ser beneficiados por reduções tributárias, há um retorno social relevante, como o financiamento de iniciativas que garantam o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Assim, a transparência atua como um elemento de legitimidade e *accountability* na aplicação do princípio da capacidade contributiva.

A internalização das externalidades ambientais por meio da tributação não apenas promove maior eficiência econômica, mas também atende a um direito fundamental consagrado em diversas constituições modernas: o direito ao meio ambiente sustentável. Como destaca Humberto Ávila[721], ao abordar a possibilidade de aplicação diferenciada da tributação para determinados contribuintes, observa que as normas tributárias geralmente excluem a tributação baseada em objetivos extrafiscais ou estabelecem previamente as finalidades que devem orientar a criação de tributos, e, no presente caso, o seu conteúdo ambiental.

[721] ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 67

A capacidade do Estado de equilibrar a justiça fiscal, a transparência e a eficiência econômica resultam em benefícios sociais tangíveis, como a preservação dos recursos naturais e a melhoria da qualidade de vida. Nesse contexto, os tributos ambientais e seus benefícios estratégicos devem ser vistos não como privilégios a determinados setores, mas como instrumentos de promoção do bem comum, reforçando o compromisso estatal com a sustentabilidade. Até porque se o Estado buscaria alcançar um meio ambiente equilibrado realizando despesas públicas, torna-se bastante coerente simplesmente evitar a arrecadação para que a própria comunidade e seus agentes econômicos tomem medidas proativas para o mesmo objetivo.

A transparência fiscal não apenas legitima o sistema tributário, mas também fortalece a aceitação social das políticas ambientais, demonstrando de forma objetiva o seu respectivo retorno à comunidade. Dessa forma, a tributação ambiental pode cumprir seu papel de promover a sustentabilidade, garantindo que o direito ao meio ambiente equilibrado seja efetivamente protegido e que a justiça fiscal seja plenamente realizada e também justificada. Nesse caso, a capacidade jurídico-contributiva alcança seu objetivo constitucional em resguardar a cobrança adequada e, ao mesmo tempo, atender os anseios coletivos e individuais.

3.3.2 Dos devedores contumazes: concentração da dívida tributária nas "mãos" de poucos: necessidade da cobrança fiscal eficiente para atender a capacidade contributiva

Por mais que as discussões no planejamento tributário abusivo ou agressivo gerem maiores debates sobre a necessidade de seu controle, não se pode esquecer dos fugitivos tributários, isso é, aqueles que insiste em se evadir do cumprimento da obrigação tributária. Até porque, quando não exercem seu papel solidário, haverá "desigualdade entre os contribuintes cumpridores e descumpridores das obrigações fiscais, bem como um aumento da carga fiscal justamente sobre os cumpridores, em reação da necessidade de obtenção de recursos para o financiamento do Estado"[722]. Não se tem dúvida, portanto, que a evasão resulta numa ofensa direta ao princípio da capacidade contributiva, tanto na relação verticalizada com o Estado como no aspecto horizontal, de um contribuinte para outro, pois se tenho o direito também tenho o dever de assim cumprir a exação fiscal.

---

[722] VITALIS, Aline**. Justiça Fiscal, neutralidade e compliance**: desafios atuais de regulação e política tributária. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 54.

A adesão voluntária dos contribuintes às obrigações fiscais, sem necessidade de medidas coercitivas, é diretamente influenciada pela percepção do sistema tributário como um todo. Além do temor às sanções e punições tradicionais, fatores institucionais e procedimentais têm um papel crucial, especialmente no que diz respeito à percepção de justiça e adequação do sistema. A justiça fiscal, em seu sentido amplo, abrangendo princípios como capacidade contributiva, solidariedade, simplicidade, transparência e justiça fiscal, é um elemento central no estímulo ao cumprimento voluntário das obrigações tributárias. Esse comportamento, quando difundido entre os contribuintes, pode gerar benefícios significativos, como a redução dos custos relacionados às atividades da administração fiscal, inclusive à fiscalização; a simplificação do sistema tributário; o fortalecimento do relacionamento entre contribuintes e administração; e o aumento da percepção de justiça fiscal, além de preservar a livre concorrência.

Contudo, alcançar esse ideal não se resume à imposição por decreto. O combate à evasão fiscal deve transcender a punição dos infratores, focando também na identificação e correção das falhas sistêmicas que estimulam o comportamento de não cumprimento e no desenvolvimento de instrumentos que promovam o comportamento desejável, considerando o impacto da eficácia horizontal da capacidade contributiva. Ademais, a política fiscal é composta por elementos interligados, cuja análise isolada comprometeria uma abordagem adequada à sua complexidade e ao equilíbrio do sistema tributário.

Um ponto adicional que merece atenção é a complexidade do sistema tributário, já que legislações excessivamente complexas se tornam mais suscetíveis a questionamentos administrativos e judiciais, tanto por anseios individuais como coletivos. Além disso, essa complexidade pode levar contribuintes a descumprirem suas obrigações como forma de protesto contra a administração fiscal, sem que isso seja acompanhado de qualquer desconforto ético. Assim, a simplificação do sistema tributário apresenta-se como uma medida indispensável. Todavia, sua implementação requer uma articulação cuidadosa com outros princípios constitucionais tributários, especialmente o princípio da capacidade contributiva, para assegurar que a simplificação não comprometa a justiça e a equidade do sistema [723].

A Dívida Ativa da União é uma questão de grande relevância no cenário fiscal brasileiro, envolvendo um montante significativo de recursos e uma vasta quantidade de contribuintes. De acordo com o aplicativo "Dívida Aberta", desenvolvido pela Procuradora-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), existem 9.511.709 inscritos na Dívida Ativa da União. Esse aplicativo é uma

[723] VITALIS, Aline. **Justiça Fiscal, neutralidade e compliance**: desafios atuais de regulação e política tributária. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 85-86

ferramenta interessante, pois permite que os contribuintes acompanhem os devedores contumazes, promovendo transparência e facilitando o monitoramento das obrigações fiscais. Em 2023, o valor da Dívida Ativa da União está estimado em 2,7 trilhões de reais.

Ressaltamos que há uma concentração das dívidas fiscais, como já constatado desde 2019, na parcela muito pequena dos contribuintes, mas bastante expressiva no tocante às inadimplências. Já se tinha o cenário, agravado ao longo do tempo, que apenas 7,8% das entidades empresariais ativas possuíam, há época, dívidas com a União, do quais 70% dos débitos estavam concentrados em 0,6% das entidades, enquanto o restante estava difundido entre 1,2 milhões de contribuinte[724]. Algo similar acontecia com pessoas físicas inscritas em dívida ativa da União, em que 1,6 milhão de contribuintes somam R$ 143,1 bilhões, sendo 0,2% (2.716 contribuinte) responsáveis por 34,7% desses débitos (R$ 49,6 bilhões). Isso também se dá apenas na perspectiva federal, sem contabilizar os débitos em âmbito estadual e municipal. Para tanto, tem-se dados, na perspectiva estadual, em que R$ 152 bilhões de reais da dívida estadual se concentra nas mãos dos 25 maiores devedores, considerando que o total da dívida estadual chega a R$ 472 bilhões de reais.

Além da divulgação dos dados e da constatação de que alguns poucos, percebe-se que a capacidade contributiva, em sua perspectiva horizontal, faz promover uma alteração do Estado Fiscal, deixando de ser mero arrecadador para exercer uma função de garantidor. Assim, há uma constante busca de medidas alterativas à mera execução fiscal dos tributos.

A exemplo, no Brasil, segundo o Conselho Nacional de Justiça, pelo "Justiça em Número 2024"[725], as execuções fiscais têm sido apontadas como o principal fato de morosidade do Poder Judiciário brasileiro. Os processos de execução fiscal correspondem a cerca de 31% do total de casos pendentes, nos quais 59% das execuções ainda em tramitação. Esses números refletem uma alarmante taxa de congestionamento de 87,8%. Caso os processos de execução fiscal fossem desconsiderados, o índice de congestionamento geral do Poder Judiciário apresentaria uma redução significativa de 5,8 pontos percentuais, passando de 70,5% para 64,7% no mesmo período. Assim, tem-se 26,4 milhões de execuções fiscais pendentes em todos os níveis federativos.

---

[724] Disponível em: < https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2019/estudo-realizado-pela-pgfn-revela-perfil-de-devedores-da-divida-ativa#:~:text=O%20valor%20total%20devido%20%C3%A9,d%C3%ADvida%20nos%20%E2%80%9Cgrandes%20devedores%E2%80%9D.> Acesso em: 01 mar. 2024.

[725] BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em números 2024** (ano base 2023). CNJ. Disponível em: < https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2024/05/justica-em-numeros-2024.pdf>. Acesso em: 05 mai. 2024.

Renato Becho[726] reflete sobre a efetividade do processo de execução fiscal, destacando que sua concretização depende de uma atuação célere e eficiente tanto do poder Executivo quanto do Poder Judiciário. Paulo de Barros Carvalho[727] também aponta problemas estruturais nas execuções fiscais regidas pela Lei 6.830/80, ressaltando o crescimento contínuo do passivo fiscal *sub judice* e o baixo índice de recuperação desses créditos. Para ele, há uma convergência entre os relatos de representantes fazendários, contribuintes e magistrados, indicando uma insatisfação generalizada com os procedimentos executivos fiscais no Brasil. Essa crítica é corroborada por relatórios de órgãos competentes, que revelam uma sistemática morosa e burocrática, incapaz de atender aos objetivos propostos pelo legislador e que, muitas vezes, viola direitos fundamentais dos contribuintes no âmbito processual, que acaba por refletir na própria finalidade do Estado Fiscal, o que supre diretamente a capacidade contributiva. Se os créditos fiscais não são resolutivos, significa que aqueles que não pagam corretamente acabam escapando de suas obrigações até eventual prescrição.

Talvez os métodos alternativos, fundados na cooperação processual, possam auxiliar na obtenção dessas receitas. Nesse contexto, inovações legislativas e doutrinárias vêm sendo discutidas sob a denominação de "desjudicialização". Daniela Olímpio de Oliveira[728] interpreta o termo como um movimento de retirada de determinados temas do âmbito do Estado Judiciário, transferindo-os para um patamar de processualidade administrativa, mantendo a promoção da justiça como objetivo final. Segundo Alexia Cessetti[729], esse movimento visa a desburocratizar e a acelerar a resolução de conflitos, tornando o sistema mais funcional, sem eliminar por completo os desafios existentes.

A desjudicialização, além de não suprimir normas processuais, tem por propósito a efetivação do Estado Fiscal. No Brasil, por exemplo, desse movimento incluem o Projeto de Lei nº 6.204/2019, que propõe a figura do "agente de execução" para conduzir procedimentos executivos extrajudiciais, inspirado no contexto do Direito português (art. 202, item 4, da Constituição da República Portuguesa), que tem por alternativa o movimento desjurisdicionalizador, no qual a solução dos conflitos pode ocorrer sem a participação jurisdicional, salvo exceções previstas em lei (exe.: apreensão de bens – art. 214, do Código de

---

[726] BECHO, Renato Lopes. **Execução Fiscal**: análise crítica**.** São Paulo: Noeses, 2018, p. 168.
[727]Ibidem, p. 168.
[728] OLIVEIRA, Daniela Olímpio de. **Desjudicialização.** Acesso à Justiça e Teoria Geral do Processo. Curitiba: Juruá, 2015, p. 185.
[729] CESSETTI, Alexia Brotto. A DESJUDICIALIZAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS ESPECIAIS DE JURISDIÇÃO VOLUNTÁRIA: Nova onda reformista? **Revista Judiciária do Paraná**, Curitiba, v. 6, p.215-230, nov. 2013. Semestral. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=a0608743660c09fe>. Acesso em: 16 out. 2022.

Procedimento e Processo Tributário), apesar do ordenamento lusitano também prever a transação tributária ou até mesmo a arbitragem (DL nº 10/2011), mesmo diante indisponibilidade do crédito tributário.[730] Conforme Relatório de Avaliação da Arbitragem Tributária[731], apesar dos contribuintes obterem decisões mais favoráveis, a Autoridade Fazendária conseguiu resgatar 141, 2 milhões de euros, especialmente do contribuinte com maiores dívidas fiscais.

Renato Becho[732] destaca a importância de compreender as causas do acúmulo de execuções fiscais para propor alterações legislativas que equilibrem os interesses arrecadatórios do Estado e os direitos dos contribuintes, sendo a desjudicialização (como também a desjurisdicionalização) um mecanismo legítimo na promoção da dignidade ao contribuinte e no combate à tributação desleal, já que estaríamos resguardando o dever de contribuir de acordo com suas capacidades.

Heleno Taveira Torres reforça a urgência de reformar o modelo de cobrança de créditos tributários, argumentando que a demora nos processos causa prejuízos tanto para o Estado quanto para os contribuintes. Ele defende métodos alternativos, como conciliação e arbitragem, para simplificar o processo e garantir maior celeridade e eficiência. Torres enfatiza que reformas são imprescindíveis para permitir que o Estado concretize suas receitas oriundas da Dívida Ativa, enquanto os contribuintes sejam liberados do fardo de cobranças intermináveis.

No primeiro semestre de 2023, no cenário brasileiro, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN)[733] conseguiu recuperar R$ 21,9 bilhões inscritos em dívida ativa, um valor 21% superior ao obtido no mesmo período do ano anterior. Desse total, R$ 10 bilhões são resultados de acordos de transação tributária, uma estratégia que representou quase a metade (45%) do total arrecadado pela PGFN no semestre.

A transação tributária tem se mostrado uma importante política pública de regularização fiscal. Desde o início do programa, em 2020, mais de R$ 466,6 bilhões em dívidas foram

---

[730] Luísa Maria, (RODRIGUES, Luísa Maria. **Processo Executivo** - Da execução fiscal desjurisdicionalização. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade do Porto, Porto, 2011, p. 39-40) aponta que a arbitragem é uma alternativa viável para o descongestionamento dos tribunais estatais, bem como as decisões dos tribunais arbitrais podem alcançar patamar qualitativo mais adequado ao litígio. Em sentido similar, VILLA-LOBOS, Nuno (coord. e Presidente do CAAD). Nota de abertura. A Prova das Nove Vantagens. **Revista de Arbitragem Tributária** n. 4. Lisboa: CAAD, jan., 2016.

[731]Disponível em: <https://www.caad.org.pt/files/documentos/relatorios/ICJP_CIDP_LPL_Relatorio_CAAD.pdf> Acesso em: 12 de ago. 2024.

[732] BECHO, Renato Lopes. Execução fiscal: necessidade de novos paradigmas para um grande problema. **Revista CEJ**, Brasília, Ano XVIII, n. 63, p. 111-119, maio/ago. 2014, p. 118. Disponível em: <https://revistacej.cjf.jus.br/cej/index.php/revcej/article/view/1905>. Acesso em: 03 set. 2024.

[733] Disponível em: < https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2023/julho/pgfn-alcanca-r-21-9-bilhoes-em-valor-recuperado-no-primeiro-semestre> Acesso em: 12 ago. 2023.

regularizados. A transação tributária, autorizada pela Lei nº 13.988/2020, resolve passivos de difícil recuperação e beneficia tanto o governo quanto os contribuintes, proporcionando uma solução viável para a regularização de dívidas fiscais.

Os valores recuperados pela PGFN são aqueles que realmente entram no caixa do Tesouro Nacional, impactando diretamente o resultado primário do governo, a fim de atender justamente as necessidades mais básicas dos cidadãos.

Em Portugal, partindo de prática similar, há divulgação no Portal das Finanças da lista dos devedores, separando entre os contribuintes singulares e coletivos, bem como graduando pelo porte da dívida, apesar de não se demonstrar quantitativo individualizado. Dessa forma, não pudemos verificar os valores estocados de dívidas fiscais no cenário lusitano.

Portanto, a concentração da dívida tributária nas mãos de devedores contumazes no Estado Fiscal evidencia a necessidade de um sistema de cobrança fiscal eficiente, que assegure o respeito ao princípio da capacidade contributiva. Esses devedores, ao se furtarem reiteradamente ao cumprimento de suas obrigações fiscais, sobrecarregam os demais contribuintes e comprometem a arrecadação necessária à manutenção do Estado e à promoção de políticas públicas. O combate a essa prática demanda mecanismos que aliem celeridade na recuperação de créditos tributários, transparência nos processos e penalidades proporcionais, sem desconsiderar a proteção dos direitos fundamentais. Assim, a eficiência da cobrança fiscal deve ser orientada por critérios que promovam a equidade, de modo a assegurar que cada contribuinte participe do financiamento do Estado na medida de sua real capacidade econômica. Este enfoque não apenas reforça a justiça fiscal, mas também preserva a sustentabilidade do sistema tributário, essencial para a construção de uma sociedade mais equilibrada e solidária.

3.3.3 Análise econômica e força do mercado consumidor: essencialidade e tributação à vista da Capacidade Contributiva

O modelo econômico neoclássico tradicional parte de algumas suposições básicas: que os indivíduos agem de forma completamente racional, possuem uma capacidade ilimitada de tomada de decisões e buscam exclusivamente maximizar seus próprios interesses. Embora essas ideias sirvam como um ponto inicial para compreender o comportamento humano, inúmeras evidências demonstram que tais premissas são insuficientes e não refletem adequadamente a complexidade da realidade da maioria das pessoas. Em contraste com essa visão clássica de escolha racional, os indivíduos enfrentam restrições em sua capacidade de avaliação e, frequentemente, têm percepções distorcidas ou incompletas sobre os custos reais de suas

decisões, como ocorre na ilusão tributária. Além disso, há limitações no controle das próprias ações, como demonstram os casos de descontos hiperbólicos. O comportamento humano também é influenciado pela maneira como as alternativas são apresentadas, sendo moldado por emoções e valores pessoais. De igual forma, o contexto social e os processos de tomada de decisão têm papel determinante, incluindo aspectos coletivos como normas sociais, vínculos de confiança, reciprocidade, capital social e noções de justiça. Em resumo, as pessoas não agem exclusivamente como agentes racionais e individualistas, mas como seres complexos, influenciados por fatores emocionais, culturais e sociais que ultrapassam as previsões do modelo neoclássico[734].

Como o objetivo de verificar a influência da tributação sobre os agentes econômicos, é necessário reconhecer a mudança de perspectiva em relação às funções do direito tributário na contemporaneidade. Ao trabalhar em conjunto com o direito financeiro, o direito tributário vai além de sua função arrecadatória, tornando-se uma ferramenta relevante na condução da economia e no processo decisório dos agentes econômicos. Conforme apontado anteriormente, ele atua como um mecanismo de promoção de transformações econômicas e sociais, influenciando diretamente o comportamento dos agentes econômicos. Segundo Schoueri[735], a tributação exerce papel relevante ao influenciar as decisões dos agentes econômicos, sendo a política fiscal permeada por funções alocativas, distributivas e estabilizadoras, além de sua tradicional função arrecadatória.

Diante dessa abordagem moderna, na qual o Estado Fiscal pode intervir no mercado de acordo com os parâmetros constitucionais, é imprescindível observar os limites dessa atuação. Os agentes econômicos, por sua vez, necessitam de condições equitativas para que a tributação não comprometa os princípios de igualdade em um mercado relevante. As decisões econômicas dos contribuintes, como o que produzir, como produzir e para quem produzir, são orientadas pela análise dos custos envolvidos, considerando as regras de mercado e as variáveis que impactam suas atividades. Rodrigo Maito[736] ressalta que as decisões relacionadas ao consumo, investimento e produção estão diretamente subordinadas aos níveis de tributação aplicados em cada situação.

---

[734] ALM, James. Um sistema tributário transparente desencorajariaum planejamento tributário agressivo?. In: DE SANTI, Eurico. M. Diniz. **Transparência fiscal e desenvolvimento**: homenagem ao professor Isaias Coelho. São Paulo: FISCOSoft Editora, 2013, P. 288-289 .

[735] SCHOUERI, Luis Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critériopara sua constitucionalidade. *In*: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2** – os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: QuartierLatin, 2009, p. 143.

[736] SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e livre concorrência**. Séria doutrinária tributária Vol. IV. São Paulo: QuartierLatin, 2011, p. 37.

A alocação de recursos econômicos em uma sociedade deve sempre considerar os custos tributários, que impactam não apenas as decisões dos agentes econômicos, mas também o comportamento de seus concorrentes. Nesse sentido, a tributação inevitavelmente se aproxima das escolhas feitas pelos contribuintes, que buscam reduzir os valores pagos ao Estado. A carga tributária, portanto, influencia diretamente o cotidiano das atividades econômicas, pois seu valor está diretamente relacionado ao preço de um produto, moldando as escolhas dos consumidores. Da mesma forma, Brazuna[737] destaca que os tributos podem afetar os preços de insumos, bens e serviços, influenciando toda a cadeia econômica e, por consequência, o próprio comportamento do consumidor. Não à toa a já debatida função extrafiscal dos tributos.

Esses impactos decorrem do fato de que a tributação incide sobre renda, patrimônio e consumo, influenciando inevitavelmente as escolhas dos agentes econômicos ao calcular os custos de suas atividades. Varsano[738] destaca que os custos sociais dos impostos decorrem das distorções que eles causam na alocação de recursos na economia, além dos recursos produtivos necessários para administrar as obrigações fiscais. Assim, a tributação desempenha um papel estratégico na tomada de decisões empresariais, especialmente ao influenciar o custo das mercadorias ou serviços. O que necessariamente faz com que os agentes econômicos enfrentem duas possibilidades: repassar o custo tributário para o preço final ou reduzir os lucros caso as condições de mercado ou legais não permitam o repasse[739].

Portanto, a tributação tem um impacto significativo sobre a economia e deve ser tratada de forma a preservar a ordem econômica, sob pena de comprometer o desenvolvimento dos agentes econômicos e a sociedade como um todo. O Estado pode intervir de maneira positiva ou negativa por meio da tributação, mas deve evitar causar os problemas que busca corrigir. Schoueri[740] enfatiza que, ao atuar para corrigir falhas de mercado ou atingir objetivos econômicos, a tributação não deve gerar novas falhas.

Os tributos, assim, transcendem sua função arrecadatória para se tornarem instrumentos de desenvolvimento econômico e social. Diego Bomfim[741] alerta que, mesmo respeitando os princípios constitucionais tributários, a tributação pode comprometer a ordem econômica se malconduzida. Políticas tributárias inadequadas podem gerar desigualdades regionais e

---

[737] BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da concorrência e tributação à luz do artigo 146-A da Constituição**. São Paulo: QuartierLatin, 2009, p. 41-43.
[738] VARSANO, Ricardo. **A guerra fiscal de ICMS:** quem ganha e quem perde. Planejamento e Políticas Públicas n. 15, Brasília, IPEA, junho de 1997, pp. 3-18.
[739] BRAZUNA, José Luis Ribeiro. Op. Cit. p. 47.
[740] SCHOUERI, Luis Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critériopara sua constitucionalidade. *In*: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2** – os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: QuartierLatin, 2009, p. 158.
[741] BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 63.

setoriais, prejudicando o desenvolvimento econômico e social, além de ocasionar tratamentos tributários desiguais, excluindo agentes do mercado e agravando a concentração de poder econômico[742].

A tributação deve respeitar a livre iniciativa e a concorrência, garantindo condições equitativas para os agentes econômicos. A intervenção do Estado no domínio econômico, quando alinhada aos princípios constitucionais da ordem econômica, deve promover o desenvolvimento equilibrado e sustentável. Aliás, Tércio Sampaio[743] ressalta a importância da livre concorrência para o funcionamento adequado do mercado, destacando que a competitividade é um elemento essencial para o equilíbrio econômico.

Dessa forma, o Estado deve zelar pela igualdade e pela livre concorrência, aplicando normas tributárias de acordo com o ordenamento jurídico, sem causar distorções concorrenciais que comprometam o desenvolvimento econômico e social. A tributação deve ser um instrumento para promover o bem-estar da sociedade, respeitando os direitos dos contribuintes e os princípios constitucionais que norteiam a ordem econômica.

No contexto brasileiro, podemos citar uma alteração significativa dos impostos de produtos estrangeiros. Preocupados com o aumento das compras em aplicativos (*e-commerce*) como Aliexpress e Shein, o Governo Brasileiro decidiu retirar a isenção das compras internacionais de até 50 dólares feitas por pessoas físicas. Atualmente[744], as alíquotas base de 60% de Imposto de Importação e 17% de Imposto sobre Mercadorias (ICMS) foi estendida a essas transações[745], apesar de previsão de redução somente do Imposto de Importação para 20%, para a compras feitas em sites certificados pelo Programa de Remessa Conforme. Nesse programa, o consumidor já pagaria antecipadamente os mencionados impostos no momento da compra, posicionando as plataformas como colaboradoras da administração fiscal, pois auxiliam com informações e aceleram no desembaraço aduaneiro.

Sob o prisma fiscal, principal justificativa governamental, a medida busca equilibrar o mercado interno, oferecendo maior competitividade às empresas nacionais que competem com gigantes do comércio digital estrangeiro, muitas vezes favorecidas por práticas tributárias diferenciadas. Contudo, devemos avaliar a ótica do impacto socioeconômico, considerando que

---

[742] ELALI, André. **Um exame da desigualdade da tributação em face dos princípios da ordem econômica**. *In*: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). Princípios e limites da tributação 2 – os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: QuartierLatin, 2009, p. 238.

[743] FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Direito constitucional**: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas. Barueri: Manole, p, 367-368.

[744] Lei Federal nº 14.902/2024 que alterou o Decreto-lei nº 1.804/1980 (Tributação Simplificada das Remessas Postais Internacionais).

[745] A base de cálculo leva em consideração o valor total da operação, levando em consideração o valor do produto, o custo do frete e/ou de seguro.

as compras internacionais de baixo valor são frequentemente realizadas por consumidores mais vulneráveis em busca de alternativas mais acessíveis a produtos muitas vezes indisponíveis ou mais caros no mercado interno. Não se pretende verificar detalhadamente os impactos econômicos e sociais das medidas, apenas pretendemos destacar como o consumo e a tributação estão intimamente conectados e o quanto a capacidade contributiva circundas tais discussões. Se para o Estado Fiscal a pretensa tributação visa a uma maior igualdade fiscal e à promoção da extrafiscalidade protetiva do mercado interno, por outro lado, o contribuinte também se revolta por entender que a tributação das pequenas compras fere justamente a sua capacidade de consumo.

A análise econômica e a força do mercado consumidor, quando consideradas sob a ótica da essencialidade e da tributação baseada na capacidade contributiva, revelam a importância de um sistema tributário que privilegie a equidade e a justiça fiscal. A tributação de bens essenciais deve ser estruturada de forma a não onerar desproporcionalmente os consumidores de menor poder aquisitivo, garantindo acesso universal a produtos indispensáveis à dignidade humana, como alimentos, medicamentos e serviços básicos. Ao mesmo tempo, é necessário que o sistema fiscal reconheça a capacidade contributiva dos agentes econômicos, promovendo a progressividade na tributação e desestimulando práticas regressivas que ampliem desigualdades. Dessa forma, alinhar a tributação ao princípio da essencialidade e à análise econômica do mercado consumidor permite não apenas uma arrecadação eficiente, mas também o fortalecimento do equilíbrio social e o fomento ao desenvolvimento econômico sustentável.

3.3.4 Utilização da Progressividade em maior escala: sobre uma equidade fiscal

Logo de início, podemos expor a passagem de Vasques[746]. Para o autor, a doutrina fundamenta a progressividade no princípio do Estado social e na ideia de que a redistribuição da riqueza, inerente ao moderno Estado social de direito, deve também ser promovida pelo sistema fiscal. Nesse contexto, um sistema fiscal que não modifique as condições iniciais dos contribuintes não corresponde aos objetivos de um Estado que tem entre suas principais tarefas promover a igualdade real entre seus cidadãos. Por isso, o sistema fiscal, como o português, deve buscar uma repartição mais justa de rendimentos e riquezas, conforme estabelece o artigo 103.º da Constituição da República, ainda que tal progressividade não precise ser aplicada de forma uniforme em todos os tributos.

[746] VASQUES, Sérgio. **Manual de Direito Fiscal**. 2.ed. Coimbra: Almedina, p. 226-227.

Ressalta também que o impacto da crise econômica e financeira de 2009 levou a um aumento da progressividade no sistema tributário. Entre as medidas adotadas estão a criação de escalões adicionais no IRS por meio da taxa adicional de solidariedade; a introdução da progressividade no IRC com a derrama estadual; e a implementação do adicional ao IMI, que recai sobre propriedades de grande valor, sucedendo o imposto de selo. Essas alterações reforçam a importância da progressividade como instrumento de redistribuição e justiça fiscal.

Aliás, suscitamos os questionamentos de Glória Teixeira[747]: "Vários estados membros da União Europeia têm aderido com sucesso à mudança de paradigma, substituindo os seus sistemas de tributação progressivos por sistemas de tributação com taxas proporcionais. Serão menos justos ou equitativos estes 'jovens' sistemas fiscais?". A autora também destaca que a defesa por uma maior progressividade ganhou força com o surgimento dos chamados Estados Sociais e foi legitimada pelo princípio da equidade nos impostos sobre o rendimento. Esse princípio parte da concepção de que os mais ricos devem ser tributados de forma mais acentuada para que as receitas fiscais pudessem ser redistribuídas em favor das camadas mais pobres da sociedade. Contudo, ao longo do século XX, a prática mostrou, inclusive por meio de dados estatísticos, a ineficácia dessa premissa, uma vez que a alta progressividade nos impostos sobre o rendimento acaba incidindo principalmente sobre trabalhadores e pensionistas, cujos rendimentos são menos suscetíveis de serem transferidos para jurisdições fiscais mais favoráveis.

Ainda sobre tema, a autora[748] defende que a aplicação correta e responsável das técnicas fiscais é igualmente crucial quando o legislador define as diferentes taxas aplicáveis aos contribuintes ou os pagamentos por conta. No contexto português, é comum e muitas vezes tentador para o legislador ampliar os escalões de rendimentos ou agravar as taxas, o que tem levado, atualmente, a uma progressividade nos impostos sobre o rendimento que alcança níveis extremos e, em muitos casos, quase insustentáveis. Experiências bem-sucedidas em âmbito internacional, assim como recomendações de organizações como o Fundo Monetário Internacional (FMI), indicam uma direção contrária. Essas propostas sugerem a redução ou mesmo a eliminação da progressividade nos impostos sobre o rendimento, priorizando a diminuição das taxas de IRS e a eliminação da "taxa adicional de solidariedade". Por outro lado, tais organismos defendem a manutenção ou ampliação da progressividade nos impostos sobre o patrimônio, onde a redistribuição fiscal se mostra mais eficaz e menos onerosa para os contribuintes mais vulneráveis.

---

[747] TEIXEIRA, Glória. **Manual de Direito Fiscal**. 6.ed. Coimbra: Almedina, 2021, p. 451-452.
[748] TEIXEIRA, Glória. **Manual de Direito Fiscal**. 6.ed. Coimbra: Almedina, 2021 p. 459.

Em sentido similar, Zilveti[749] argumenta que a progressividade na tributação não seria um mecanismo eficaz para promover a justiça fiscal, pois os indivíduos com maiores rendas geralmente encontram formas de evitar o pagamento de tributos, transferindo o ônus tributário para aqueles que não possuem recursos tão elevados ou estratégias para fugir dessas obrigações, concluindo que não há comprovação concreta de que esse método alcance seus objetivos práticos.

Apesar dos posicionamentos acima, questionamos: será que, de fato, a progressividade é uma técnica ultrapassada? Será que o problema reside na técnica ou nas opções/critérios comumente adotados pelos Estados Fiscais? A progressividade é inimiga ou aliada da capacidade contributiva? Talvez, a forma que foi feita até o momento não tenha se atribuído a sua função de forma adequada ao se verificar todo o sistema fiscal, pois a progressividade, por se apresentar como uma técnica a ser aplicada nos tributos, carrega em si a capacidade contributiva, a qual será consagrada a partir de uma estruturação sistemática do ordenamento jurídico fiscal. Pretende-se demonstrar neste tópico que a progressividade deve ser priorizada no Estado Fiscal moderno, inclusive, como já defendemos, a pertinência desse valor a todas as espécies tributárias. Cabe, nesse momento, de forma propositiva, verificar como essa progressividade se adequada à capacidade contributiva, ao tempo que venha atender a equidade, a justiça fiscal e a vedação aos efeitos confiscatórios. E desde já afirmamos: talvez o que falte é informação e controle; talvez o que falte é adequar todo o sistema fiscal.

Permanece o debate constante entre a adoção de uma tributação proporcional ou fixa e a escolha de um modelo progressivo, assim como a definição do grau ideal de progressividade a ser aplicado no sistema fiscal[750].

Em contraponto à proporcionalidade, Maurício Conti[751] aduz que a progressividade é a melhor forma de se concretizar a capacidade contributiva, especialmente nos tributos diretos, como renda e patrimônio, ao ponto que se observará integralmente a justiça e a equidade fiscal, especialmente nos países com altos níveis de desigualdade[752] (como ocorre no Brasil e em Portugal). Porém, vale ressaltar, essa prática precisa ser aplicada de maneira racional[753], pois, caso contrário, irá agravar ainda mais o que se pretende evitar. Hugo de Brito Machado defende

---

[749] ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 176.
[750] MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 8.
[751] CONTI, José Maurício. Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade. São Paulo: Dialética, 1996, p. 93
[752] RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 307. Mesmo sentido, RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009., p. 479
[753] MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 87.

que, quando aplicada de maneira racional, a progressividade pode ser uma ferramenta eficaz para promover a igualdade material na tributação, personalizando os tributos e cumprindo o princípio de justiça tributária. Partimos da ideia de que a progressividade é instrumento sofisticado na concretização do princípio da capacidade contributiva, ao tempo que preenche seu conteúdo semântico e eleva ao patamar dos valores da justiça e sociedade fiscal.

Oportuno, então, tratarmos sobre tributação sobre a renda e patrimônio, que, aliás, se revela como agente central na consolidação da capacidade contributiva[754], até porque sua incidência é mais habitual e visível à população (especialmente pessoas naturais), justamente pelas características da generalidade e universalidade, em que todos devem contribuir com base na totalidade de seus proventos. Irapuan[755] nos alerta que:

> A adequação das economias à nova ordem global impôs a reforma liberal do Estado, mediante a desregulamentação financeira, privatização de empresas públicas, mercantilização das políticas sociais e, sobretudo, redução da carga tributária sobre o capital e indivíduos de alta renda. A consequência inevitável foi o esvaziamento na progressividade tributária. Atualmente, num contexto de livre circulação do capital mundial, e a voracidade das nações em atrair para seus territórios tais investimentos, valendo-se principalmente da desoneração tributária, o imposto progressivo sobre a renda vê-se gravemente ameaçado em virtude desta disputa fiscal entre os países. Esta concorrência leva as nações a reduzir principalmente o imposto sobre os lucros das empresas e a isenção dos juros, dividendos e outras rendas financeiras do regime normal de tributação ao qual são submetidas as rendas do trabalho

Complementa o autor que os países membros da OCDE não escaparam da tendência global de redução nas alíquotas do Imposto de Renda das pessoas jurídicas, observando-se uma queda significativa da média, que foi reduzida de aproximadamente 50%, no início dos anos 1980, para menos de 35%, em 2001. A Alemanha, como exemplo notável, reduziu sua alíquota do Imposto de Renda da pessoa jurídica em 36 pontos percentuais. Enquanto em 1985 o percentual era de 61,7%, ele foi reduzido para 25% em 2002, marcando uma drástica diminuição da carga tributária sobre as empresas. Essa tendência também teve impacto no Brasil, a partir da promulgação da Lei nº 7.713/88, que permitiu uma simplificação na tabela progressiva do Imposto de Renda das pessoas físicas, com a redução do número de alíquotas de oito para apenas duas e o limite máximo da alíquota foi fixado em 25%. Posteriormente, a Lei nº 9.249/95 trouxe uma significativa redução na tributação dos lucros das pessoas jurídicas, além de isentar o recebimento de dividendos, consolidando uma política de desoneração tributária.

---

[754] GODOI, Marciano Seabra de, Tributo e Solidariedade Social, in: GODOI, Marciano Seabra de; GRECO, Marco Aurélio (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**, São Paulo: Dialética, 2005, p. 160.
[755] Ibidem, p. 253.

Como já exposto anteriormente, tinha-se a ideia de que a proporcionalidade era suficiente para alcançar a justiça fiscal, operando-se pela perspectiva do benefício, difundida por Adam Smith. Mary Elbe[756] reforça que, ao se adotar alíquotas fixas, impreterivelmente àqueles mais vulneráveis arcarão com parcela maior de sua renda, comprometendo, praticamente, a integralidade da renda familiar, isto é, a alíquota efetiva não será a mesma[757]. Isso se agrava quando os detentores de riqueza possuem maiores condições de se esquivar da tributação, seja por meios legais (exe.: obtenção de benefícios fiscais e enquadramento em regimes fiscais incentivados), seja pela própria evasão fiscal[758].

Quando se aborda a progressividade sobre a renda, podemos destacar que, cumulativamente, ela vem acompanhada da pessoalidade, um elemento fundamental para assegurar que a tributação leve em consideração as condições individuais dos contribuintes, as quais variam de pessoa para pessoa, por isso, a capacidade contributiva deve ser aferida de maneira personalizada, adaptando-se às circunstâncias individuais. A progressividade sobre a renda, portanto, não se aplica de forma isolada, tendo como pressupostos o reconhecimento de despesas essenciais, deduções e benefícios fiscais que atenuem a carga tributária para aqueles com menor poder aquisitivo, reforçando a pessoalidade na tributação. Ademais, a pessoalidade, ao ser aplicada em conjunto com a progressividade, reflete valores morais e sociais que legitimam a existência da tributação, alcançando-se a extrafiscalidade da tributação sobre a renda. Isto é, a aplicação pura e simples da progressividade, de fato, não colabora na consolidação do Estado Fiscal.[759]

Isso ocorre, por exemplo, nas hipóteses de isenção do imposto sobre a renda, abatimento da base de cálculo ou não incidência. A exemplo, no Brasil, podemos indicar os seguintes desses benefícios: a) a isenção do imposto de renda relativo aos proventos de aposentadoria ou pensão por doença grave (exe.: cardiopatia grave; síndrome da imunodeficiência adquirida (AIDS), *Parkinson*, dentre outras)[760]; b) a não incidência de verbas de caráter indenizatório[761]; c) os

---

[756] MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, rendatransnacional, lançamento, apreciações críticas. Barueri: Manole, 2004. p. 375. Mesmo sentido, GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de Renda**: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 243.

[757] LEONETTI, Carlos Araújo**. Imposto Sobre a Renda como Instrumento de Justiça Social no Brasil**. São Paulo: Manole, 2003.p. 204.

[758] PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. pp. 614

[759] MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2019., p. 278.

[760] Art. 6º, XIV da Lei Federal nº 7.713/1988.

[761] Por exemplo: Súmula 498 do Superior Tribunal de Justiça – "não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais".

valores adquiridos por doação ou herança[762]; d) o ganho de capital decorrente de alienação do único imóvel, atendidas as condições legais[763]; e) a dedução da base de cálculo relativo às despesas médicas, incluindo planos de saúde; f) dedução da base de cálculo relativo às despesas, no limite de R$ 3.561,50[764].

Neste ponto, uma breve crítica sobre item "f", uma vez que a imposição de limite, defasado desde 2015, já não representa a realidade econômica atual. Aliás, nota-se o retrocesso da legislação brasileira, desde a promulgação do atual texto constitucional, em que houve aumento da carga tributária, restrição dos níveis de progressividade e ausência de critérios na previsão de limites genéricos[765]. Nunes[766] reforça, ainda, que os benefícios oriundos da estrutura estatal tendem a atender mais às demandas das classes média e alta do que às camadas mais pobres, que geralmente têm menor acesso à infraestrutura pública de qualidade. Ele aponta que, por serem menos favorecidos no acesso a serviços públicos e não conseguirem arcar com serviços privados dedutíveis, como saúde ou previdência privada, os contribuintes de menor renda acabam sem despesas a serem deduzidas do IR, situação oposta à das classes mais altas, que utilizam essas deduções com frequência. O Sindicato dos Auditores Fiscais da Receita Federal (SINDIFISCO)[767], em 2022, apresentou um estudo em que também critica limitações na dedutibilidade de gastos, como os gastos com moradia, observando a incongruência do sistema brasileiro, que tributa quem recebe aluguel, mas não permite deduções para quem o paga, gerando desigualdade e descompasso com os princípios constitucionais da justiça tributária.

Historicamente, no contexto brasileiro, a tabela do Imposto de Renda Pessoa Física sofreu diversas alterações, como Mary Elbe[768] organiza até 2021:

Tabela 9- Histórico de Alíquotas do imposto de renda no Brasil

Período	Graduações	Variação de Alíquotas
1979-1982	12	0-55%
1983-1985	13	0-60%
1986-1987	11	0-50%

[762] Art. 6º, XVI da Lei Federal nº 7.713/1988.
[763] Art. 22, I da Lei Federal nº 7.713/1988.
[764] Art. 8º, II, "a" e "b" da Lei 9.250/1995.
[765] COÊLHO, Salcha Carmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007, p. 363.
[766] NUNES, Cleucio Santos. **Justiça tributária**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 293.
[767] Disponível em: < https://static.poder360.com.br/2022/01/Defasagem-IR-1996-2021.pdf> Acesso em> 4 out. 2024.
[768] MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, rendatransnacional, lançamento, apreciações críticas. Barueri: Manole, 2004. p. 375. Mesmo sentido, GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de Renda**: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 41.

1988 (Promulgação da **Constituição Federal do Brasil**)	9	0-45%
1989-1991	2	10-25%
1992	2	15-25%
1995	3	15-35%
1996-1997	2	15-25%
1998-2008	2	15-27,5%
2009-2021	4	7,5-27,5%

Fonte:

Atualmente, temos as seguintes tabelas, dispostas nas imagens abaixo:

Imagem 3 - Alíquotas atuais do imposto de renda no Brasil

No exercício de 2025 (ano-calendário de 2024).

Base de cálculo	Alíquota	Dedução
Até R$ 26.963,20	-	-
De R$ 26.963,21 até R$ 33.919,80	7,5%	R$ 2.022,24
De R$ 33.919,81 até R$ 45.012,60	15,0%	R$ 4.566,23
De R$ 45.012,61 até R$ 55.976,16	22,5%	R$ 7.942,17
Acima de R$ 55.976,16	27,5%	R$ 10.740,98

A partir do exercício de 2026 (ano-calendário de 2025).

Base de cálculo	Alíquota	Dedução
Até R$ 27.110,40	-	-
De R$ 27.110,41 até R$ 33.919,80	7,5%	R$ 2.033,28
De R$ 33.919,81 até R$ 45.012,60	15,0%	R$ 4.577,27
De R$ 45.012,61 até R$ 55.976,16	22,5%	R$ 7.953,21
Acima de R$ 55.976,16	27,5%	R$ 10.752,02

Fonte: Receita Federal do Brasil

Sacha Calmon argumenta que, com a modernização implementada na tabela do IRPF, o caráter pessoal desse imposto foi significativamente alterado. Ele observa que, com o objetivo de simplificar as declarações anuais das pessoas físicas, o sistema foi eliminado a partir de 1989, mas o legislador teria simplificado em excesso. Em sua análise, em um país caracterizado por elevada desigualdade de renda entre diferentes faixas populacionais, grupos etários e configurações familiares, tal medida configura uma afronta aos princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva[769]. Hugo de Brito[770] também aduz que o atual sistema aboliu um sistema bastante racional, em comparação ao adotado atualmente. Apesar disso, observa-se que há previsão de um valor a deduzir, na composição do cálculo do imposto, com a finalidade de contribuir no cômputo da alíquota efetiva, pois a alíquota superior só incidirá nos valores que

[769] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005., p. 363.
[770] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 321.

excederem a faixa da base de cálculo, justamente para não figurar com um impedimento ao desenvolvimento[771].

Indo além, estão em tramitação algumas propostas que representam um avanço significativo na extrafiscalidade do imposto sobre a renda. Tem-se o PL 3.276/2021 que visa a permitir a dedução de gastos com academias, centros de saúde física e outros estabelecimentos especializados na prática de atividades físicas, no limite anual de R$ 3.561,50; o PL 3.834/23, que isenta de imposto de renda os rendimentos recebidos por pessoa com deficiência – física, mental ou intelectual – ou por seu representante legal, no caso de menores ou pessoas com limitações incapacitantes; e os PL's 3.047/2024, 3.062/2024 e 3.073/2024, todos com a proposta de isentar os medalhistas olímpicos dos prêmios obtidos nas competições.

No âmbito do direito português, ao que parece, há um escalonamento mais adequado frente à capacidade contributiva na previsão do IRS, bem como tem também a previsão das parcelas a abater no computo do tributo. Vejamos:

Imagem 4 - Escalonamento do IRS em Portugal

Escalão	Rendimento	Taxa normal	Parcela a abater
1°	Até 7.703€	13,25%	0€
2°	De mais de €7.703 até €11.623	18%	365,89€
3°	De mais de €11.623 até €16.472	23%	947,04€
4°	De mais de €16.472 até €21.321	26%	1.441,14€
5°	De mais de €21.321 até €27.146	32,75%	2.880,47€
6°	De mais de €27.146 até €39.791	37%	4.034,17€
7°	De mais de €39.791 até €51.997	43,5%	6.620,43€
8°	De mais de €51.997 até €81.199	45%	7.400,21€
9°	Superior a €81.199	48%	9.836,45€

Fonte: Portal das Finanças

Verifica-se que o IRS também vem sendo alvo de alterações significativas, o que demonstra a extrafiscalidade desse imposto e sua aproximação com o conteúdo da capacidade

[771] CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto Sobre a Renda (Perfil Constitucional e Temas Específicos)**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 66

contributiva[772]. Entre as propostas, tem-se a redução da taxa média até o 8º escalão, que resultará em uma redução global de 1.5 bilhões de euros em comparação ao ano passado. A tabela ficará da seguinte forma:

Imagem 5 - Proposta de Escalonamento do IRS em Portugal

Rendimento coletável (€)	Taxa	Parcela a abater (€)
Até 8.059	13,00%	0,00
Mais de 8.059 até 12.160	16,50%	282,07
Mais de 12.160 até 17.233	22,00%	950,91
Mais de 17.233 até 22.306	25,00%	1.467,91
Mais de 22.306 até 28.400	32,00%	3.029,38
Mais de 28.400 até 41.629	35,50%	4.023,14
Mais de 41.629 até 44.987	43,50%	7.353,76
Mais de 44.987 até 83.696	45,00%	8.028,38
Mais de 83.696	48,00%	10.539,00

Fonte: Portal das Finanças

Além disso, com intuito de preservar a população jovem, retirou-se a condição relativa à conclusão do ciclo de estudos do IRS Jovem, considerando apenas o aspecto temporal, limitado até 35 anos, escalonado no tempo: 100% no primeiro ano; 75% no segundo, terceiro e quarto anos; 50% no quinto, sexto e sétimo anos; 25% no oitavo, nono e décimo anos. Por fim, haverá a atualização do mínimo existencial, a fim da parcela isenta acompanhar o novo salário-mínimo, 870 euros.

Em comparativo, seguimos o entendimento de Irapuan[773], para quem a atual tabela brasileira, diversamente da portuguesa, não se amolda ao princípio da capacidade contributiva,

[772]Disponível em: <https://www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/orcamentoestado/irs-e-seguranca-social.html#:~:text=Prop%C3%B5e%2Dse%20a%20redu%C3%A7%C3%A3o%20de,%C2%BA%20do%20C%C3%B3digo%20do%20IRS> Acesso em: 01 nov. 2024.

[773] PASSOS, Irapuan de Souza. **Matriz Tributária Brasileira e Princípio da Capacidade Contributiva.** 1.ed. São Paulo: Almedina, 2023, p. 264.

sendo o seu escalonamento insuficiente. Apesar de não ser uma tarefa fácil, fica evidente que a atual conjuntura não cumpre os valores constitucionais, especialmente em relação à alíquota máxima, que tem por referência base um patamar irrisório. Exemplificando, quem ganha acima de R$ 4.664,68 mensais, já se enquadra na alíquota máxima, sem considerar eventuais deduções. A considerar que o salário-mínimo no Brasil, em 2024, está fixado em R$ 1.412,00, fica evidente que escalonamento só alcança a população mais vulnerável[774]. Só se tem progressividade entre aqueles com menor capacidade contributiva, enquanto para os mais ricos só há proporcionalidade. Agrava-se a situação quando lembramos dos hipersalários do funcionalismo público brasileiro, cujo atual teto remuneratório mensal está fixado acima de 40 mil reais.

Mary Elbe[775] observa criticamente a insuficiência de alíquotas no sistema tributário e aponta que, a partir de uma renda de R$ 4.664,68, há pouca diferença na tributação entre pessoas físicas. Nesse contexto, todas as rendas acima desse patamar são tributadas à alíquota máxima de 27,5%, enquanto a parcela de R$ 869,36, destinada à dedução, é mínima e insuficiente para garantir progressividade efetiva.

Mill[776] sublinha que, em teoria, o Imposto de Renda é o mais justo dos tributos, desde que seja implementado com critérios claros e alinhados aos princípios da justiça. Entretanto, adverte que a baixa moralidade pública e as dificuldades de verificação da renda real podem levar a distorções práticas que comprometem sua justiça na aplicação.

Sob outra ótica, enquanto a maior parte dos países, a exemplo Portugal, mantém um modelo de tributação sobre e dividendos, o Brasil, a partir de 1995, optou por não tributar dividendos na pessoa física e reduziu a carga tributária sobre os lucros das pessoas jurídicas.

---

[774] De acordo com um estudo da Unafisco, a isenção mensal do Imposto de Renda (IR) sofreu uma drástica redução ao longo de 28 anos, caindo de um patamar equivalente a oito salários-mínimos em 1996 para apenas dois salários-mínimos em 2023 e 2024. A análise, que comparou a faixa de isenção vigente com o valor do salário-mínimo de cada ano, evidencia como, ao longo do tempo, a renda dos trabalhadores brasileiros foi progressivamente mais onerada pelo imposto. Em 1996, quando o salário-mínimo era de R$ 112, apenas rendimentos acima de R$ 900 eram tributados, correspondendo a 8,04 salários-mínimos. Ajustado pela inflação acumulada, um salário-mínimo de 1996 equivaleria hoje a R$ 595, enquanto o limite de isenção corrigido deveria alcançar R$ 4.785. O estudo conclui que, embora os salários nominais tenham crescido ao longo das décadas, o congelamento dos limites de isenção resultou em uma carga tributária desproporcionalmente maior para trabalhadores de renda média. Tal situação, segundo a entidade, reflete a necessidade urgente de uma reforma tributária que ajuste as faixas de imposto, garantindo que elas acompanhem o crescimento do salário real e proporcionando alívio fiscal para os contribuintes de renda média (Disponível em: <https://unafisconacional.org.br/wp-content/uploads/2023/07/Nota-Tecnica-Unafisco-28.pdf> Acesso em: 02 ago. 2024.)

[775] MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, rendatransnacional, lançamento, apreciações críticas. Barueri: Manole, 2004. p. 375. Mesmo sentido, GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de Renda**: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 375.

[776] Mill, John Stuart. **Princípios de Economia Política**. São Paulo: Editora Nova Cultura, 1996, p. 143-145.

Essa política, implementada sob o argumento de atrair investimentos, desconsiderou os princípios de equidade tributária. A ausência de tributação sobre dividendos beneficia desproporcionalmente as classes mais ricas, violando os princípios de equidade horizontal e vertical, uma vez que essas alíquotas médias são significativamente mais baixas para os recebedores de dividendos em comparação aos trabalhadores assalariados. Assim, tem-se mais uma falha no sistema fiscal brasileiro. No contexto europeu, Glória Teixeira[777] aduz que a não adoção de tributação sobre os dividendos se apresenta como um desafio da internacionalização da economia, pois as empresas optam por escolher países com carga tributária e regimes fiscais mais vantajosos, como, por exemplo, Holanda e Luxemburgo, cujas legislações isentam o referido fato tributável. A proposta da UNAFISCO[778], aliás, reforça a necessidade de tributação sobre a renda e o patrimônio, tendo por destaque a oneração dos lucros e dividendos das pessoas jurídicas, pois o Brasil ainda insiste em as permanecer isentas.

Portanto, o debate em torno da progressividade, permanece central na consolidação do Estado Fiscal, atuando como uma ferramenta elementar à consolidação da capacidade contributiva. A utilização da progressividade em maior escala emerge como um mecanismo essencial para promover uma maior equidade fiscal, especialmente em um país marcado por profundas desigualdades sociais e econômicas. A adoção de escalonamento em maior quantidade, com fixação de alíquotas que respeitem a capacidade contributiva e considerem as diferenças de renda e patrimônio dos contribuintes pode reduzir distorções e contribuir para uma redistribuição mais justa da riqueza. Contudo, é indispensável que esse modelo seja implementado de forma criteriosa e eficiente, evitando excessos que possam desestimular a economia ou recair injustamente sobre determinadas categorias de contribuintes. Dessa forma, a progressividade pode cumprir seu papel não apenas arrecadatório, mas também como instrumento de justiça social, alinhando-se aos princípios constitucionais e aos anseios por uma sociedade mais equitativa.

3.3.5 Tributação das Grandes Fortunas e dos Super-ricos: necessidade de regulamentação

No Direito Português, destacam-se os artigos 103 e 104 da Constituição da República Portuguesa por relacionar os fundamentos do sistema fiscal: (i) os direitos fundamentais dos contribuintes; (ii) o objetivo de diminuir as desigualdades sociais; (iii) a progressividade do imposto em atenção às necessidades e os rendimentos familiares; (iv) a possibilidade de

[777] TEIXEIRA, Glória. **Manual de Direito Fiscal**. 6.ed. Coimbra: Almedina, 2021 p. 462
[778] https://unafisconacional.org.br/wp-content/uploads/2024/04/Nota-tecnica-Unafisco-No-30.pdf

contribuir com a igualdade entre os cidadãos: (v) o desenvolvimento econômico e da justiça fiscal; (vi) o dever de onerar os consumos de luxo.

Para tanto, os preceitos de generalidade da tributação e da capacidade contributiva impõe limites materiais básicos ao legislador tributário, para que seja possível sacramentar todos os pressupostos e finalidades do Estado Fiscal[779], pois, ao onerar todas aquelas manifestações de riquezas, na medida de sua expressividade econômica, haverá uma tributação justa. Como destaca Casalta Nabais[780]:

> Todos quanto se encontrem em condições de tributalidade ou imponibilidade devem ser destinatários da incidência dos impostos, não significando pois a generalidade dos impostos outra coisa senão o carácter universal (não discriminatório). Ou seja, dada a sua natureza de dever fundamental, os impostos incidem sobre todos os pertencentes à categoria dos detentores de capacidade contributiva.

Acrescenta o autor[781] que a capacidade contributiva:

> [...] afasta o legislador fiscal do arbítrio, obrigando-o a que, na seleção e articulação dos factos tributários, se atenha a revelações da capacidade contributiva, ou seja, erija em objecto ou matéria colectável de cada imposto um determinado preesupoto econômico que seja manifestação dessa capacidade e esteja presenta nas diversas hipóteses legais do respectivo imposto.

Em mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho[782] aduz que:

> Realizar a capacidade contributiva quer significar, portanto, a opção a que se entrega ao legislador, quando elege para antecedente das normas tributárias fatos de conteúdo econômico que, por terem essa natureza, fazem pressupor que as pessoas que deles participam apresentem condições de colaborar com o Estado mediante parcela de seu patrimônio.

No sistema tributário brasileiro não é diferente. Além dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil[783], prevê expressamente a necessidade da tributação igualitária das situações jurídicas equivalentes, com a seguinte ressalva: "sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte"[784].

---

[779] Lei Geral Tributária artigo 4 e 5.

[780] NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 3.ed. Coimbra: Almedina, 2015, p. 440.

[781] NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 3.ed. Coimbra: Almedina, 2015, p. 689.

[782] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário:** linguagem e método. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 345. Becker afirma que a capacidade contributiva "deverá escolher para a composição da hipótese de incidência da regra jurídica criadora do tributo, exclusivamente fato que sejam signos presuntivos de renda ou de capital" (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 533).

[783] Artigo 3º da Constituição da República Federativa do Brasil.

[784] Artigo 145, §1º e artigo 150, II da Constituição da República Federativa do Brasil.

Implica, neste ponto, o desdobramento horizontal e vertical da igualdade, devendo-se aplicar igual imposto para àqueles que detêm igual capacidade contributiva e diferente carga fiscal, na proporção desta diferença, para os contribuintes com maior capacidade[785].

Glória Teixeira[786], ao abordar a equidade fiscal com a capacidade contributiva, ensina que o objetivo destes valores é uma "distribuição equitativa do rendimento através de uma tributação progressiva do rendimento (equidade vertical). Os contribuintes com níveis mais elevados de rendimento ou património ficam sujeitos a taxas mais elevadas de imposto, graduadas em função do montante de rendimento obtido ou valor do seu património".

Então se pergunta: por que ainda não foi criado o imposto sobre patrimônio líquido ou, para alguns, imposto sobre grandes fortunas[787]? Será que a ausência deste imposto, representa uma afronta ao princípio da capacidade contributiva?

Logo de início, podemos simplificar a pergunta, em alguns quesitos: será que a não tributação das riquezas afronta um direito dos não-ricos? Será que a não tributação da pequena minoria da população (as riquezas) é injusta perante os demais? Será que uma alíquota de 1% sobre a riqueza tem o poder de reduzi-la? Ou melhor: por que a tributação das riquezas é exceção, quando na lógica fiscal deveria ser a regra?

Por certo, as experiências europeias nos mostram que o imposto sobre fortunas é necessário, apesar de ser possível algumas adequações a cada sistema jurídico. O que não se pode é ignorar um instrumento eficiente no fortalecimento do pressuposto base dos Estados Democráticos: a redução da desigualdade social. Aliás, é o campo de alternativa para se ampliar as isenções e ajustes da progressividade na maior parte dos tributos sobre renda e patrimônio.

Contudo, percebe-se que o exercício da competência fiscal tem íntima relação com a política governamental, ou melhor, política de poder, mesmo que diante da estrutura lógica do sistema tributário, baseado em seus axiomas constitucionais. Inadmitir a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas por questões extrafiscais é ignorar a essencial do Estado Fiscal, em especial os valores da justiça, igualdade, solidariedade e capacidade contributiva.

Em termos técnicos, não se tem dúvida de que as grandes fortunas têm a qualidade de estarem nas primeiras posições da fila da tributação. Qual a maior riqueza senão a fortuna?

Brasil e Portugal, no tocante à relevância da tributação na composição de receita estatal, estão em patamar semelhante.

---

[785] NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos:** contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 3.ed. Coimbra: Almedina, 2015, p. 687.
[786] TEIXEIRA, Glória. **Manual de Direito Fiscal**. 6.ed. Coimbra: Almedina, 2021, p. 57.
[787] Art. 153, VII CF.

De acordo com o Instituto Nacional de Estatística[788], a carga fiscal em 2021 representou 35,8% do PIV português, alcançando o quantitativo nominal de 75,6 bilhões de euros. Conforme os dados apresentados, 27,2% é composto por impostos direitos (renda e patrimônio), do qual 72,1% é a parcela do Imposto sobre Renda Singular, 23,6% do Imposto sobre Renda de Pessoa Coletiva e 4,3% sobre outros impostos diretos. Enquanto isso, 43,2% decorre de impostos indiretos, em que somente o Imposto sobre o Valor Agregado ocupou aproximadamente 58,4% deste montante.

Em complemento, o *Global Wealth Report* 2021[789] constatou uma crescente concentração de renda e patrimônio numa parcela pequena da população. Segunda esta pesquisa, 10% dos mais ricos ficam com 56,2% das riquezas dos pais, concentrando-se 20% nas mãos de apenas 1% dos mais ricos. Em contrapartida metade dos habitantes portugueses possuem 6,5% de toda a riqueza nacional.

De modo similar, a carga fiscal no Brasil[790] atingiu o patamar de 33,9% do PIB, sendo 8,02% decorrente de impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital, 1,65% impostos sobre a propriedade, 14,76% sobre bens e serviços e 9,47% contribuições sociais e demais tributos. A propósito, nos termos do *World Inequality Report 2022*[791], "income inequality in Brazil has long been marked by extreme levels", uma vez que:

> *while the bottom 50% earns €PPP2,800 (BRL8,800), the top 10% earns almost 30 times more (€PPP82,000 or BRL255,760). Brazil is one of the most unequal countries in the world: the top 10% captures 59% of total national income while the bottom half of the population takes only around 10%.*.

Além disso, o top 1% (os mais ricos) detém aproximadamente metade das riquezas totais do Brasil, enquanto a metade da população brasileira, não alcançou 1% dessas riquezas. Uma preocupante inversão de valores sociais.

Por mais que ambos ainda não tenham instituído o Imposto sobre Grandes Fortunas, esse cenário demonstra a necessidade de se buscar o equilíbrio nos tocante à tributação. Glória

---

[788] Instituto Nacional de Estatísticas. **Estatísticas das Receitas Fiscais** 2021. Disponível em: https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdest_boui=536481635&DESTAQUESmodo=2. Acesso em: 20 de abril de 2022.

[789] Credit Suisse. **Global Wealth Report 2021**. Disponível em: https://www.credit-suisse.com/about-us/en/reports-research/global-wealth-report.html. Acesso em: 21 de abr. 2020

[790] Carga Tributária do Governo Geral (2021). https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2022/abril/carga-tributaria-bruta-do-governo-geral-chega-a-33-90-do-pib-em-2021#:~:text=Em%202021%2C%20a%20Carga%20Tribut%C3%A1ria,2020%20(31%2C76%25).

[791] **World Inequality Report 2022.** Disponível em: https://wir2022.wid.world/www-site/uploads/2022/03/0098-21_WIL_RIM_RAPPORT_A4.pdf. Acesso em: 24 de abi. 2022.

Teixeira[792] entende por imposto ideal "aquele que retira do contribuinte em proporção da sua riqueza ou despesa, de modo a que altere ao mínimo o seu padrão de comportamento", o que justamente se vislumbra do imposto sobre grandes fortunas nestes ordenamentos jurídicos. É uma tarefa complexa identificar as igualdades e desigualdade para fins de aplicação da norma tributária[793], mas isso não pode justificar a inércia da competência tributária na busca pela tributação justa e equânime.

Em que pese os possíveis pontos negativos do imposto sobre riqueza ocasionados pela sua experiência, esse tributo tem a substancial função de dirimir as desigualdades sociais, cujo pressuposto é elemento vital do princípio da capacidade contributiva. Se o legislador seleciona os fenômenos econômicos que irão compor a hipótese de incidência da norma jurídico-tributária, tributar as grandes fortunas significa restabelecer a lógica estruturante de um Estado Fiscal. Como dito, o imposto sobre riquezas deve ser a regra e não a exceção no leque de oportunidade na política fiscal.

Em diversos países há previsão expressa em texto constitucional da competência do governo central em instituir imposto sobre grandes fortunas, porém até o momento não utilizaram dessa competência fiscal. Além disso, como ocorre no Portugal e Brasil, as Constituições estão repletas de valores sociais do tributo, como solidariedade, igualdade e justiça fiscal, o que reforçam a necessidade de uma tributação equânime daqueles detentores de um vultuoso arcabouço patrimonial.

Como apresentado, Brasil e Portugal estão próximos em relação ao impacto dos impostos na composição de receita estatal, em que preenchem aproximadamente um terço de todo PIB nacional. Em mesma proporção, aqueles que se classificam como possíveis contribuintes do imposto sobre riqueza representam um percentual próximo a 1% da população total, quem, do lado avesso, concentra mais da metade da riqueza pátria.

Portanto, embora encontremos eventuais embaraços práticos, a tributação das riquezas é crucial para a consolidação da capacidade contributiva e demais valores que circundam a justiça fiscal, devendo o Estado Fiscal aprimorar o aparato fiscalizatório, evitando-se a evasão do capital, e instituir medidas compensatórias e maiores níveis de progressividade, a fim de equacionar a viabilidade prática deste fundamental imposto

Mesmo não havendo regulamentação, o Governo brasileiro estabeleceu duas medidas que visa alcançar os contribuintes de renda vultuosa. Primeiramente, o advento da Lei nº 14.754/2023 trouxe importantes mudanças no panorama da tributação no Brasil, especialmente

[792] TEIXEIRA, Glória. **Manual de Direito Fiscal**. 6.ed. Coimbra: Almedina, 2021, p. 55.
[793]Ibidem, p. 59.

no que diz respeito ao Imposto de Renda sobre fundos de investimento e rendimentos obtidos no exterior por meio de *offshores*.

A lei estabelece uma alíquota de 8% para a antecipação de atualização dos rendimentos acumulados até 2023, além de fixar a tributação dos fundos de longo prazo em 15% e dos fundos de curto prazo em 20%, aplicados semestralmente por meio do sistema de "come-cotas". No caso de fundos fechados, a tributação também incidirá sobre os ganhos acumulados, que antes eram tributados apenas no momento do resgate. Além disso, as novas regras exigem que contribuintes declarem separadamente os rendimentos provenientes de investimentos no exterior, como aplicações financeiras, lucros ou dividendos de entidades controladas, em um esforço para aumentar a transparência e arrecadação fiscal.

O projeto foi objeto de críticas no Senado Federal[794]. Para alguns parlamentares, como o senador Rogério Marinho, a medida resolve as contas públicas pelo aumento de receita em vez de atacar o problema estrutural dos gastos, algo que ele classifica como uma abordagem arcaica e insustentável. Já o senador Oriovisto Guimarães argumentou que o texto possui falhas técnicas, prevendo que os fundos exclusivos podem desaparecer devido à tributação sem precedentes sobre investimentos ainda não realizados, como no caso do "come-cotas". Apesar disso, o projeto segue como uma tentativa do governo de alcançar a meta de zerar o déficit primário em 2024, com a tributação de super-ricos sendo uma das principais estratégias para aumentar a arrecadação e diminuir desigualdades fiscais.

Outra medida, ainda em debate, é a alteração significativa da tabela do imposto de renda, a qual já anunciamos a sua precariedade em face da capacidade contributiva. A proposta do governo federal de isentar os trabalhadores com rendimentos mensais de até R$ 5 mil marca um passo significativo na política fiscal brasileira. Embora ainda dependa da aprovação do Congresso Nacional, com expectativa de vigência em 2026, a medida promete beneficiar cerca de 36 milhões de contribuintes, segundo nota da Unafisco[795], para quem, apesar de achar viável a medida, alerta sobre a necessidade de medidas compensativas, como tributação de dividendos, criação do imposto sobre grandes fortunas e normas que fechem o fenômeno da pejotização, uma vez que já que se estima um impacto fiscal de R$ 45 bilhões no orçamento fiscal.

Aliás, o anúncio governamental afirma que essa atualização será acompanhada pelo aumento da carga fiscal de quem aufere renda mensal acima de R$ 50.000,00, mas não trouxe

---

[794] Disponível em: < https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/11/29/aprovada-tributacao-de-fundos-exclusivos-e-offshores-texto-vai-a-sancao> Acesso em 05 out. 2024.

[795] Disponível em: < https://static.poder360.com.br/2024/11/nota-Unafisco-pacote-governo-27nov2024.pdf> Acesso em: 03 dez. 2024.

efetivamente esse quantitativo, cogitando apenas um adicional de 10%, além de outras medidas, como, por exemplo, a proibição de criação, ampliação ou prorrogação de benefícios fiscais em caso de déficit primário.

Apesar de um cenário de muitas incertezas, pois o Brasil, neste momento, está vivendo a reforma tributária, queremos destacar o quanto a capacidade contributiva exerce papel central. Todavia, coadunamos com a aflição de Irapuan[796], ao proferir que:

> Nítida demonstração do que se afirma, quanto à realidade brasileira, é a insuperável resistência em se instituir o Imposto Sobre Grandes Fortunas previsto no art. 153, II da Constituição Federal de 1988, para o que apenas se demandaria a edição de lei complementar a regular suas especificidades.

Bem verdade, essa resistência não se restringe ao Brasil, sendo possível constatar que essa angústia fiscal permeia a maioria dos Estados que se propõem fiscais. A tributação dos ditos super-ricos, embora amplamente debatida, porém pouco regulamentada, permanece inoperante até o momento a sua instrumentalidade de se fazer justiça fiscal. Não há razão axiológica que impeça a sua regulamentação, vez que a capacidade contributiva é vetor essencial do sistema fiscal, tendo a progressividade como seu fiel escudeiro, principalmente quando se está diante dos impostos sobre a renda. A insuficiência normativa gera um inconformismo lógico: se a tributação, especialmente os impostos, visam a alcançar manifestações de riquezas, por quais os motivos as maiores riquezas estão desoneradas?

Nesse contexto, a relação com a eficácia horizontal da capacidade contributiva torna-se evidente, já que a aplicação desse princípio demanda que contribuintes em situações econômicas semelhantes sejam tributados de maneira equitativa, enquanto aqueles em posições de maior capacidade econômica contribuam proporcionalmente mais. Se alguém com capacidade bastante robusta não está participando do ônus fiscal de acordo com a sua proporção, pode-se dizer o que o sistema fiscal se resta fracassado em sua conformação. Portanto, a regulamentação da tributação das grandes fortunas e dos super-ricos não é apenas uma questão de justiça tributária, mas também um passo indispensável para assegurar a concretização do princípio da capacidade contributiva, reforçando a função social da tributação e promovendo maior coesão no tecido social, assim, podemos alegar que, se tens condições, temos, individualmente, o direito de que arque como deve.

---

[796] PASSOS, Irapuan de Souza. **Matriz Tributária Brasileira e Princípio da Capacidade Contributiva.** 1.ed. São Paulo: Almedina, 2023, p. 288.

3.4 RESPONSABILIDADE E PARTICIPAÇÃO DO CONTRIBUINTE NO ESTADO FISCAL: PARA ALÉM DA CONTRIBUIÇÃO INDIVIDUAL CONFORME A CAPACIDADE

Por tudo que passamos, não olvidamos de que p papel do contribuinte no Estado Fiscal transcende a mera obrigação individual de pagar tributos, situando-se em um contexto mais amplo de responsabilidade coletiva e participação na construção do sistema socioeconômico. Nesse cenário, a tributação não deve ser vista apenas como um ônus sobre a propriedade privada, mas como parte de um sistema que define, organiza e legitima os próprios direitos de propriedade dentro da sociedade. Como uma convenção jurídica, a propriedade privada não possui existência independente, sendo, em grande medida, moldada pelo sistema tributário que a regula. Assim, a tributação se torna um elemento estruturante do regime de direitos de propriedade e, consequentemente, um instrumento de organização social [797].

Ao avaliar a justiça ou injustiça do sistema tributário, é necessário adotar uma perspectiva que considere a relação intrínseca entre os direitos de propriedade e o regime fiscal que os define. Nesse sentido, os impostos não são apenas ferramentas de arrecadação, mas mecanismos que ajudam a criar e distribuir direitos, inclusive a própria propriedade. Essa visão exige do contribuinte uma compreensão ampliada de seu papel, que vai além da contribuição individual, abrangendo a participação ativa no debate público sobre a distribuição equitativa de recursos e responsabilidades dentro do Estado Fiscal. Precisamos compreender que equívocos no sistema fiscal não prejudicam um só, mas a todos, ao tempo que o Estado Fiscal precisa reconquistar a confiança daqueles que integram a sociedade.

Não se pretende, nesse ponto, avançar para questões mais pragmáticas, como os níveis de corrupção e desprendimento com o dinheiro público. Nesse ponto, aliás, tanto Brasil como Portugal não são tão bem-posicionados[798], apesar da política brasileira ser ainda mais ousada. Partimos da concepção da necessidade de se dar o primeiro passo, qual seja, a fixação de um sistema fiscal simples, transparente e que atenda a capacidade contributiva, para assim, buscar a adequação das despesas públicas. Se a relação jurídico-tributária já toma partida de um ordenamento jurídico com falhas, provavelmente terá consequências desastrosas na distribuição

---

[797] MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 11.

[798] Conforme dados apresentados pela Transparência Internacional, na avalição de 180 países, Brasil ocupa a posição 104º, com 36/100 pontos, enquanto Portugal ocupa a 34ª colocação, com 61/100 pontos. Deve-se levar em consideração que a média regional das Américas é 43 pontos, do BRICS 40 pontos, G20 53 pontos e OCDE 66 pontos (Disponível em: <https://transparenciainternacional.org.br/ipc/> Acesso em: 05 set. 2024.) Disponível em: <https://transparencia.pt/indice-de-percecao-da-corrupcao-2023/> Acesso em: 05 set. 2024.

de renda. Antes precisamos ajustar as normas fiscais e, para tanto, fortalecer a eficácia axiológica dos valores que circundam a tributação justa, para, então, se alcançar a destinação orçamentária adequada. Em suma, devemos, primeiro, fixar a base fiscal coerente, pois se injusta do início, a sua conclusão dificilmente será positiva, isso é, se partimos de um sistema fiscal injusto, naturalmente não se terá a distribuição equitativa de direitos e recursos. Todavia, não menosprezamos as despesas indevidas ou desviadas da finalidade social, pois a capacidade contributiva está amplamente associada à sua correta destinação, até porque há afronta ao princípio quando todos acessam os serviços públicos, mas nem todos assumem o ônus fiscal que deveriam.

Por isso, sustentamos a eficácia horizontal da capacidade contributiva. Ao posicionarmos o contribuinte como protagonista do Estado Fiscal, tanto na perspectiva individual como coletiva, tem-se a consolidação da cidadania fiscal.

Aliás, também não se pretende fixar um modelo de tributação ideal, o qual, embora talvez inalcançável, não é irrelevante a sua idealização. Para tanto, parece-nos mais pertinente (e até menos custoso), um sistema de regulação fiscal cooperativa, em que se preconiza um equilíbrio de reciprocidade e não de adversidade entre o Estado e o contribuinte[799], mas não somente adstrito a essa relação. O dever fundamental se amolda a uma relação de direitos entre todos os participantes do Estado Fiscal, incluindo os próprios contribuintes, lado a lado. Em geral, nos preocupamos com o que é meu, mas não consignamos a mesma energia quando se está diante daquilo que é nosso (aliás, também é meu e seu).

Pretende-se defender que os princípios norteadores dos sistemas fiscais abrangem todos os agentes sociais, quer na perspectiva coletiva, quer na perspectiva individual, para qual temos por foco a última. Aline Vitalis[800] reforça que o modelo regulatório cooperativo se sustenta pela assistência entre as partes, com compartilhamento de informações, abertura de diálogos e aproximação do Estado ao contribuinte, com a fixação de severas punições, mas também o modelo participativo de bonificação, a fim de incentivar a integrar a cooperação do cidadão à própria estrutura fiscal.

Nessa linha, ao longo da pesquisa, fez-se robustecer os aspectos extrafiscais da tributação, a simplicidade, transparência fiscal e a solidariedade fiscal. Todas elas atuam de forma unitária para se alcançar a capacidade contributiva adequada e, portanto, um sistema

---

[799] VENTRY JR., Dennis. Cooperative Tax Regulation. **Connectcut Law Review**, v. 41, n. 2, 2008, p. 436.
[800] VITALIS, Aline. **Justiça Fiscal, neutralidade e compliance**: desafios atuais de regulação e política tributária. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, P. 98-99.

fiscal originariamente justo. A justiça fiscal se inicia pela norma, indissociável do arcabouço axiológico.

O senso de cidadania parte da informação. Nesse caso, a transparência não se limita à visibilidade da informação, mas também à forma como ela é apresentada e acessível, isso é, a qualidade desta. Ela não deve ser vista como um objetivo final em si, mas como um meio para promover maior compreensão e participação, o que releva ainda mais fundamental no contexto fiscal.

Murphy e Nagel[801] concebem o imposto como integrante da estrutura social, ao ponto que o contribuinte, inserido nesta comunidade, irá participar do todo, isso é, tem-se uma comunidade solidária de impostos e a prevalência da cidadania fiscal.[802]

A responsabilidade e a participação do contribuinte no contexto do Estado Fiscal transcendem a mera contribuição individual e revelam a complexidade das relações entre cidadão e Estado na gestão das receitas públicas. Nesse sentido, é essencial reconhecer que o sistema tributário não é apenas um mecanismo de arrecadação, mas um instrumento que materializa princípios fundamentais, como a solidariedade e a igualdade, e que demanda uma relação de reciprocidade entre os contribuintes e o Estado. A transparência na gestão fiscal e a equidade na distribuição das cargas tributárias são pilares indispensáveis para fortalecer essa relação, garantindo que o cidadão perceba sua contribuição como parte de um esforço coletivo em prol do bem comum.

Além disso, a participação do contribuinte no Estado Fiscal reflete uma dimensão ética e política, que exige maior envolvimento e conscientização da sociedade no debate sobre a destinação dos recursos públicos. O contribuinte, ao compreender o impacto de sua contribuição, pode exercer um papel ativo na fiscalização e na formulação das políticas fiscais, contribuindo para a construção de um sistema mais justo e alinhado aos valores democráticos. Nesse contexto, o Estado tem o dever de garantir que as regras tributárias sejam claras, acessíveis e compatíveis com os princípios da justiça fiscal, promovendo uma interação mais construtiva e participativa com os cidadãos. A cidadania fiscal está vinculada à ideia de exigência de seus direitos, como da assunção das responsabilidades dos encargos para/com a vida em sociedade[803].

---

[801] MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. O mito da propriedade. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 57.
[802] TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012, p. 122 - Vitalis
[803] NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In: **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 124-125.

Casalta Nabais[804], ao tratar da sustentabilidade do Estado Fiscal, aduz que se faz necessário "reformar a sociedade antes do estado", e que as pessoas deveriam ser confrontadas se estão dispostas à sustentar o próprio o Estado. Para o autor, ao que parece, nem todos estão dispostos a assumir esse pressuposto. Ao fim profere que:

> [...] parece-nos essencial que a defesa do estado social ou modelo social europeu não passa hoje uma contestação estéril à austeridade, pois ela só será efectiva e bem-sucedida se partir de uma (re)valorização do público e do colectivo pela classe média, e isso exige mudança cultural, que as elites, à altura do século XXI, não podem deixar de exigir. Pois, mais do que imaginar mundos melhores, ancorados no admirável mundo do crescimento contínuo e elevado da segunda metade do século XX, há que se apostar em mundos diferentes onde a autenticidade e a sobriedade da vida colectiva em paz com todos os nossos companheiros da aventura humana nos forneçam um grau de felicidade idêntico.

Ou, talvez, como Marques[805] sugere "impõe-se mais informações e pedagogia no sentido de se fazer compreender que as coisas têm custos e que há uma quota parte dos custos que as pessoas terão que estar dispostas a assumir".

Dessa forma, para que o Estado Fiscal seja sustentável e alinhado aos princípios constitucionais, é imprescindível que todos exerçamos o que se entende por cidadania fiscal. A existência Estado Fiscal e sua efetividade são responsabilidades coletivas, pois, enquanto membros de uma comunidade, somos os seus respectivos pilares econômicos e políticos. Nesse contexto, temos não apenas o dever de contribuir financeiramente para a manutenção do Estado, mas também o direito de participar das decisões sobre os tributos que estamos dispostos a pagar, ao ponto que tais decisões possam também fazer exigir que outro, em mesma situação jurídica (ou até com maior capacidade), cumpra com sua parte.

Faveiro[806] assenta que:

> É da pessoa humana que tudo parte, na vida colectiva e na sua organização. Não sendo possível realizar-se como tal senão em sociedade devidamente organizada, o contributo para a realização integral da sociedade e dos seus fins – e designadamente do fim e objecto da própria sociedade, de promover e assegurar a realização integral das pessoas que a constituem – é um dever inato da pessoa como tal, em termos de direito natural subjectivado na qualidade de cidadão, que o acompanha em todos os actos da vida que tenham projecção ou dependência da ordem social.

O autor complementa[807]:

---

[804] NABAIS, José Casalta. Crise e sustentabilidade do estado fiscal. **Meritum**, Revista De Direito da Universidade FUMEC, vol. 13, n. 2, jul/dez 2018, p. 121-123.
[805] MARQUES, Paulo. **Elogio do imposto:** a relação do Estado com os contribuintes. Coimbra, 2011, p. 80
[806] FAVEIRO, Vitor António Duarte. **O estatuto do contribuinte:** a pessoa do contribuinte no estado social de direito. Coimbra: Coimbra, 2002, p. 101-102
[807] FAVEIRO, Vitor António Duarte. **O estatuto do contribuinte:** a pessoa do contribuinte no estado social de direito. Coimbra: Coimbra, 2002, p. 132

> As instituições de Estado e de tributo são, assim, elementos intermédios e interdependentes, de duas posições que, na vida colectiva, cabem a uma só entidade – pessoa humana: Se é a pessoa humana que, como ser social, cria o Estado e provoca, neste, a elaboração do direito e, depois, suporta os feitos desse próprio direito – designadamente o direito fiscal – não pode, o binómio "pessoa-contribuinte" deixar de constituir elemento unitário, permanente e fulcral em todos os componentes, eventos pressupostos, procedimentos e efeitos da fiscalidade.

E, por isso, insistimos: a contribuição desigual não fere o Estado, mas a nós mesmos, coletivamente e cada um em sua individualidade[808]. Aqui reforçamos que a contribuição não se resume à pecúnia, mas qualquer outra ação útil ao bem coletivo[809], como decorre na extrafiscalidade, em que muitas das vezes também trazem proveito econômico. Campos[810] aduz que o outro é uma extensão de si, visto que em um contexto de solidariedade cada um está para e com o próximo.

Em sentido similar, Antônio Carvalho[811] aponta que a cidadania fiscal pressupõe que todos os membros da comunidade venham a suportar o Estado, considerando que todos detém a qualidade de destinatário e o dever fundamental de pegar impostos na medida de sua respectiva capacidade contributiva. Partindo dessa concepção, o autor sustenta que aos contribuintes são garantidos meios procedimentais e processuais para impugnarem atos de não tributação ou tributação ilegais, podendo se utilizar de ação popular, inclusive no combate à fraude e à evasão fiscal.

Indo adiante, Marques[812] deferente que a relação jurídico-tributária não seria bilateral (Estado x contribuinte), mas relação triangular entre Estado, sujeito passivo devedor e contribuinte cumpridor. Significa dizer que toda e qualquer incongruências do sistema fiscal, em que a inobservância da capacidade contributiva, é uma luta de cada um dos contribuintes. Expõe, o autor, com quem concordamos, que "o contribuinte cumpridor, enquanto vítima do incumprimento fiscal é titular de um direito fundamental à eficácia fiscal". Nesse caso, defendemos, neste trabalho, que esse direito é a repercussão horizontal da capacidade contributiva, não só cabendo ao Fisco o dever de agir, mas também a cada cidadão, em sua individualidade. Atinge todos os contribuintes, mas também afeta diretamente minha

---

[808] MARQUES, Paulo. **Elogio do imposto:** a relação do Estado com os contribuintes. Coimbra, 2011, p. 26 Aduz que a "vítima" das condutas fraudulenta e evasivas, são os contribuinte cumpridores, pois terão que arcar necessariamente com um sacrifício adicional.

[809] FAVEIRO, Vitor António Duarte. **O estatuto do contribuinte:** a pessoa do contribuinte no estado social de direito. Coimbra: Coimbra, 2002, p. 154

[810] CAMPOS, Diogo Leite. **O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos**, Almedina: Coimbra, 2006, p. 51.

[811] CARVALHO, António Joaquim. **Nível e estrutura da fiscalidade portuguesa**: comparações internacionais. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1989, p. 34

[812] MARQUES, Paulo. **Elogio do imposto:** a relação do Estado com os contribuintes. Coimbra, 2011, p. 82-83.

subjetividade, pois além de ter que arcar com a fissura do descumpridor, afetará a promoção de direitos sociais cabíveis. Vamos além: isso não só ocorre nos casos de evasão e transgressão da norma fiscal, sendo perceptível a ausência de critérios nas concessões de benefícios fiscais; a ausência de tributação sobre fatos presuntivos de riquezas (exe.: fortuna); a ausência de justificativa de critérios na fixação das alíquotas de tributos indiretos, fundados na essencialidade; e, por fim, a negação a totalidade das espécies tributárias ou graduação insuficiente da técnica da progressividade.

Assim, "toda competência financeira reclama uma estrutura complementar de controle"[813], vez que o contribuinte pode exercer esse papel colaborativo. Nesse contexto, busca-se sacramentar a capacidade contributiva no papel central na concretização de um Estado Fiscal que respeite as diferenças individuais e promova a justiça distributiva. Ao considerar as condições econômicas de cada contribuinte, o sistema tributário não apenas assegura o cumprimento dos princípios constitucionais, mas também fortalece a legitimidade e a confiança no Estado. A integração da responsabilidade coletiva com o reconhecimento da capacidade individual de contribuição cria um ambiente fiscal mais equitativo, no qual a tributação não é vista como um fardo isolado, mas como uma expressão de solidariedade e de compromisso social para o desenvolvimento de uma sociedade mais justa e inclusiva.

[813]TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro**: teoria da constituição financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 150.

CONCLUSÃO

Esta tese buscou explorar as múltiplas dimensões do princípio da capacidade contributiva, reconhecendo-o como um fundamento essencial para a construção de sistemas tributários justos e solidários, alinhados aos objetivos de um Estado Social e Democrático de Direito. Partindo da constatação de que a capacidade contributiva transcende a relação jurídico-tributária entre o Estado e o contribuinte, ampliamos sua compreensão ao vinculá-la diretamente à finalidade da tributação: a promoção do bem-estar social.

O princípio da capacidade contributiva, quando interpretado sob uma perspectiva ampliada, deixa de ser apenas um critério técnico para mensurar o quanto cada contribuinte deve pagar e passa a ser um guia normativo que deve influenciar não apenas a arrecadação, mas também a aplicação e a redistribuição dos recursos públicos. O tributo não pode ser encarado como um fim em si mesmo, mas como um instrumento de transformação social, voltado para a redução das desigualdades e a promoção dos direitos fundamentais.

Uma das contribuições deste trabalho foi propor um conceito ampliado e dinâmico: o de **capacidade jurídico-contributiva**. Esse conceito, embora alicerçado no poder econômico do contribuinte, não se restringe ao cumprimento das obrigações fiscais. Ele reconhece que cada cidadão, pessoa jurídica ou organização pode contribuir de diversas formas, que vão além da mera arrecadação tributária, como a implementação de iniciativas que promovam benefícios sociais, ambientais ou econômicos para a coletividade. A capacidade jurídico-contributiva, portanto, representa um avanço no entendimento do papel do contribuinte na sociedade, na qual a colaboração com o Estado ocorre não apenas por meio da tributação, mas também pela promoção ativa do bem-estar social.

Nesse sentido, o dever fundamental de contribuir precisa ser entendido como uma responsabilidade compartilhada entre o Estado e os cidadãos. Para o Estado, isso implica garantir sistemas tributários progressivos, transparentes e alinhados à capacidade econômico-contributiva de cada indivíduo ou entidade. Para os contribuintes, significa assumir um papel ativo na construção de uma sociedade mais justa, contribuindo não apenas por meio de tributos, mas também por outras iniciativas que gerem impactos positivos para a coletividade, em especial a sua participação na colaboração da fiscalização fiscal.

Ao longo do trabalho, ficou evidente que, para que a tributação cumpra sua função social, o sistema tributário deve estar alinhado a princípios materiais fundamentais, como a igualdade, a capacidade contributiva e a vedação ao confisco. No entanto, a aplicação prática desses princípios enfrenta desafios significativos, especialmente em sistemas marcados pela

regressividade e pela complexidade, como o brasileiro e, em menor medida, o português. A regressividade excessiva, que onera desproporcionalmente as camadas mais pobres da população, compromete não apenas a justiça fiscal, mas também a legitimidade do sistema tributário como um todo.

Destacamos a necessidade de que a tributação seja transparente e simples, de modo a possibilitar o controle social e a participação ativa dos cidadãos na fiscalização do uso dos recursos públicos. A transparência fiscal não é apenas um instrumento técnico; é um elemento central para garantir a equidade e a justiça fiscal, permitindo que a sociedade compreenda como os tributos são arrecadados, para onde são destinados e de que forma impactam o bem-estar coletivo. A transparência, ao tornar as ações do Estado mais visíveis, favorece a cooperação entre Estado e a sociedade e contribui para a construção de um sistema tributário mais eficiente e legítimo.

Adicionalmente, identificou-se que o princípio da capacidade contributiva não pode ser limitado à arrecadação de tributos, mas deve guiar a aplicação desses recursos. A redistribuição fiscal deve estar no centro da política tributária, garantindo que os recursos arrecadados sejam destinados a áreas que promovam a igualdade de oportunidades e reduzam as desigualdades sociais. Assim, a tributação progressiva e a ampliação da carga tributária sobre a renda e o patrimônio, em detrimento do consumo, surgem como instrumentos fundamentais para a construção de uma sociedade mais justa e equitativa.

Outro ponto de destaque foi a análise das peculiaridades dos sistemas tributários brasileiro e português. Embora ambos enfrentem desafios significativos, a experiência comparada permitiu identificar lições valiosas que podem ser aplicadas para melhorar a justiça fiscal em cada contexto. No Brasil, a reforma tributária deve ser conduzida com base nos princípios da capacidade contributiva e da solidariedade fiscal, enquanto em Portugal, o desafio reside em equilibrar a carga fiscal com a promoção de políticas públicas eficazes e sustentáveis.

Por fim, a tese abordou a relação entre tributação e outros valores sociais, como a sustentabilidade ambiental. A tributação ambiental, por exemplo, destaca-se como um mecanismo promissor para alinhar a arrecadação fiscal com objetivos de proteção ambiental, demonstrando que a tributação pode ser um instrumento poderoso não apenas para arrecadar recursos, mas também para promover mudanças comportamentais e estimular práticas mais sustentáveis.

Portanto, conclui-se que o princípio da capacidade contributiva, em sua dimensão ampliada como capacidade jurídico-contributiva, é essencial para a construção de sistemas tributários que promovam a justiça fiscal e o bem-estar social. Ele exige uma abordagem

integrada e colaborativa, de forma que o Estado e os contribuintes assumam responsabilidades complementares na busca por uma sociedade mais justa e igualitária. Só haverá justiça se, de fato, todos poderem colaborar de acordo com sua capacidade. Se não cumprimos esse primeiro passo, todas as demais fases da relação fiscal já estarão maculadas.

A tese termina com uma constatação central: a capacidade jurídico-contributiva deve ser um norteador não apenas para o quanto o contribuinte deve pagar, mas também para como ele pode contribuir de outras formas para a sociedade. A tributação, quando orientada por esse princípio, deixa de ser um ônus e passa a ser uma ferramenta de cooperação e transformação social. Com isso, espera-se que este trabalho contribua para o avanço do debate acadêmico e para o desenvolvimento de políticas fiscais mais justas e inclusivas, capazes de enfrentar os desafios do mundo contemporâneo e promover o verdadeiro bem-estar coletivo.

BIBLIOGRAFIA

ABIKAIR FILHO, Jorge; FABRIZ, Daury César. A teoria geral da prestação do dever fundamental, sob a ótica de Lévinas. **Derecho y Cambio Social**. N. 31, ano X, Lima-Perú, 2013. Disponível em: <http://www.derechoycambiosocial.com/revista031/A_TEORIA_GERAL_DA_PRESTAÇÃO.pdf>. Acesso em: 07 jun. 2023, p. 4-5.

ABRAHAM, Marcus. **Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo, Quartier Latin, 2007, p. 57-58.

ACKEL FILHO, Diomar. **Município e prática municipal:** à luz da Constituição Federal de 1988. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

ADEODATO, João Maurício. **Uma Teoria Retórica da Norma Jurídica e do Direito Subjetivo**. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2014.

ADEODATO, João Maurício. Modernidade e Direito. In: **Ética e Retórica**. Para uma teoria da dogmática jurídica. São Paulo: Saraiva, 2002.

ALABERN, Juan Enrique Varona. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Portugal: Marcial Pons, 2009.

ALENCAR, André Amorim; GOBETTI, Sérgio Wulff. **Justiça Fiscal na Federação Brasileira: uma análise do sistema de transferências intergovernamentais entre 2000 e 2007**. Brasília: ESAF, 2008.

ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. Trad. Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

ALM, James. Um sistema tributário transparente desencorajariaum planejamento tributário agressivo?. In: DE SANTI, Eurico. M. Diniz. **Transparência fiscal e desenvolvimento**: homenagem ao professor Isaias Coelho. São Paulo: FISCOSoft Editora, 2013. P. 275-312

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

ALVES, Marina Vitório. O dever de pagar tributos: garantia da vida em sociedade. **Percurso Acadêmico**, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, p. 206-221, jul/ dez. 2011.

ALVES, Raquel de Andrade Vieira. **Federalismo fiscal brasileiro e as contribuições**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

AMARAL, Gustavo. **Direito, escassez e escolh**a: critérios jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 2008.

ANDERSON, George. **Una introducción al federalismo**. Madrid: Marcial pons, 2002.

ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

ARAKAKI, Allan Thiago Barbosa; PUCCINELLI JÚNIOR, André. **O federalismo cooperativo e reserva do possível.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013.

ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. **Incidência Jurídica**: Teoria e Crítica. São Paulo: Editora Noeses, 2011.

ATIENZA, Manuel. **Ilícitos Atípicos:** sobre o abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder. 1.ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014.

AWAZU, Luís Alberto de Fischer. **O federalismo brasileiro e o desenvolvimento nacional:** a cooperação como elemento de equilíbrio na federação. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 64.

BADÍA, Juan Fernando. **El estado unitario, el federal y el estado autonomico**. 2. Ed. Madri: Editorial Tecnos, 1986, p. 87-88.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARCELLOS, Ana Paula de. **A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais** – O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2002.

BARRETO, Paulo Ayres**. Planejamento Tributário**: Limites Normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 86.

BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**, Rio de Janeiro, Renovar, 2009.

BASTOS, Thiago Guerreiro. Federalismo. In: CORREIA NETO, Celso de Barros; LONGO, Ana Carolina Figueiró (Orgs.). **Pacto federativo.** 1 ed. Brasília: IDP, 2015.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tribut**ário. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 143.

BECHO, Renato Lopes. Execução fiscal: necessidade de novos paradigmas para um grande problema. **Revista CEJ**, Brasília, Ano XVIII, n. 63, p. 111-119, maio/ago. 2014, p. 118. Disponível em: <https://revistacej.cjf.jus.br/cej/index.php/revcej/article/view/1905>. Acesso em: 03 set. 2024.

BECHO, Renato Lopes. **Execução Fiscal**: análise crítica**.** São Paulo: Noeses, 2018.

BENTHAM, Jeremmy. **The Complete Works of Jeremy Bentham**. Shrine of Knowledgem 2020.

BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003.

BERCOVICI, Gilberto. **Dilemas do estado federal brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

BERNARDES, Wilba Lúcia Maia. **Federação e federalismo**: uma análise com base na superação do estado nacional e no contexto do estado democrático de direito. Belo Horizonte: Del rey, 2010.

BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e desenvolvimento regional.** Vol IX. São Paulo: QuartierLatin, 2013, p. 45.

BIRD, Richard. Transparência e Tributação**:** Algumas Reflexões Preliminares / Transparency and Taxation: Some Preliminary Reflections. Tradução de Daniel Leib Zugman. *In*:DE SANTI, Eurico. M. Diniz. **Transparência fiscal e desenvolvimento**: homenagem ao professor Isaias Coelho. São Paulo: FISCOSoft Editora, 2013. p. 171-198.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. 5. ed. Rev. São Paulo: Edipro, 2012,

BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade:** identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015.

BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 63.

BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade:** identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015.

BOVO, José Murari. **Federalismo fiscal e descentralização de políticas públicas no Brasil**. Araraquara: FCL/ Laboratório Editorial/UNESP; São Paulo: Cultura Academia Editora, 2000, p. 85.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral das isenções**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011,

BOZZA, Fábio Piovesan. **Planejamento Tributário e Autonomia Privada**. v. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

BRAITHWAITE, John. Responsive regulation and developing economies. **World Develpment***,* v. 34, n. 5, Elservier, 2006, p. 884-898.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.: Planalto. Legislação Republicana brasileira, 1988. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15 de outubro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADIn. 939-7**, rel. Min. Sydney Sanches, j. 15-12-1993, Plenário, DJU, 18 mar.1994. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=939&processo=939> Acesso em: 16 de nov. de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 379572**, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 11/04/2007. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur4554/false. Acesso em 10 jan 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 634457**. Relator Ministro Ricardo Lewandoswski, Segunda turma, julgado em 05/08/2014. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6519626

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AgR** NO **RE 406.955** rel. min. Joaquim Barbosa, j. 4-10-2011, 2ª T, DJE de 21-10-2011. Disponível em. https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628920

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em números 2024** (ano base 2023). CNJ. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2024/05/justica-em-numeros-2024.pdf>. Acesso em: 05 mai. 2024

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da concorrência e tributação à luz do artigo 146-A da Constituição**. São Paulo: QuartierLatin, 2009.

CANOTILHO, J. J. **Direito Constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CAMPOS, Diogo Leite. **O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos**, Almedina: Coimbra, 2006.

CARDOSO JR., Luiz Eduardo de Queiroz**. Direitos fundamentais e tributação**: por que pagar impostos? VOXJuris. Ano 1, v. 1, n. 1, 2008, p. 133-145, p. 142.

CARVALHO, António Joaquim. **Nível e estrutura da fiscalidade portuguesa**: comparações internacionais. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1989.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do Direito** – O Construtivismo Lógico-Semântico. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Simulação, Fraude, Sonegação e Aplicação da Multa Qualificada na Desconsideração de Planejamentos Tributários com Ágio. In: SOUZA, Priscila de (Org.). **50 Anos do Código Tributário Nacional**. São Paulo: Noeses, 2016.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria do sistema jurídico**: direito, economia e tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Apostila do curso de pós-graduação em filosofia do direito I** (lógica jurídica). São Paulo: IBET/SP, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da imposição tributária**. In: Curso de Direito Tributário. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013. p. 234.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 286-288.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: linguagem e método. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CASTELLS, Manuel. "Redes Sociais e Transformação da Sociedade". **Cadernos Ruth Cardoso** (1/2010). Centro Ruth Cardoso, 2010; e CASTELLS, Manuel. **A sociedade em rede**. vol. 1. São Paulo: Paz e Terra. 2000.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro, Renovar, 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto Sobre a Renda (Perfil Constitucional e Temas Específicos).** São Paulo: Malheiros, 2005

CARRIÓ, Genaro R. **Notas sobre Derecho y Lenguage**. 4.ed. corrigida e aumentada. Buenos Aires: Albeledo- Perrot, 1990.

CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. Extensão dos direitos e deveres fundamentais às relações privadas. **Fórum Administrativo, Direito Público**, Belo Horizonte, v.4, n. 42, ago. 2004. p. 4231-4239.

CESSETTI, Alexia Brotto. A DESJUDICIALIZAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS ESPECIAIS DE JURISDIÇÃO VOLUNTÁRIA: Nova onda reformista? **Revista Judiciária do Paraná**, Curitiba, v. 6, p.215-230, nov. 2013. Semestral. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=a0608743660c09fe>. Acesso em: 16 out. 2022.

CHUVI, Cristina Pauner. . **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. 2000. 699 f. Tese (Doutorado em Direito) - Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas, Universitat Jaume I, Castellón-ES, 2000.

COASE, Ronald H. **The problem of social cost.** ***Journal of Law and Economics***, v. 3, p. 1–44, 1960

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 3ª Edição. Belo Horizonte: Del Rey, 1999

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007.

COLMENARES, Pedro Vásquez. El Distrito Federal en la coordinación fiscal. **Federalismo fiscal en México**. México: El Colegio de México, 1998.

CONTARELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária**. Coimbra: Almedina, 2010.

CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. 1. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade.** São Paulo: Dialética, 1996. p. 65.

CORREIA NETO, Celso de Barros. Instrumentos fiscais de proteção ambiental. *In*: **Revista Direito Tributário Atual**, v. 22, São Paulo, Dialética e IBDT - Instituto de direito Tributário, 2008.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. São Paulo: Almedina, 2014.

COSSIO, Carlos. **La teoria egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad**. Buenos Aires: Losada, 1944.

COSTA, Adalberto. **Regime legal da concorrência**. Coimbra: Almedina, 2004,

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 7ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CREDIT SUISSE. **Global Wealth Report 2021**. Disponível em: https://www.credit-suisse.com/about-us/en/reports-research/global-wealth-report.html. Acesso em: 21 de abr. 2020.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 28. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 51.

DE SANTI, Eurico. M. Diniz. **Transparência fiscal e desenvolvimento**: homenagem ao professor I DEsaias Coelho. São Paulo: FISCOSoft Editora, 2013.

DOURADO, Ana Paula. **Principio da Legalidade Fiscal**: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação. Coimbra: Almedia, 2015.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Discriminação de Rendas Tributárias. São Paulo: José Bushatsky, 1972.

DOWBOR, Ladislau. Educação e apropriação da realidade local. In: **Estudos Avançados**. V. 21, n. 60, 2007.

DURKHEIM, Émile. **As regras do método sociológico**. São Paulo, Ed. Martin Claret, 2002, p. 54.

DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva**: análise dos direitos humanos fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010.

DUVERGER, Maurice. **Institutions Financières**. Paris: Presses Universitaires de France, 1960.

ELALI, André. Um exame da desigualdade da tributação em face dos princípios da ordem econômica. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2** – os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: QuartierLatin, 2009.

ESCRIBANO, Francisco. **La configuración juridica del deber de contribuir**. Perfiles constitucionales. Madrid: Editorial Civitas, 1988.

FAVEIRO, Vitor António Duarte. **O estatuto do contribuinte**: a pessoa do contribuinte no estado social de direito. Coimbra: Coimbra, 2002

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo de direito**: técnica, decisão, dominação. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação 2**: Os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: QuartierLatin, 2009.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Direito constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas. Barueri: Manole, 2007.

FERREIRA JARDIM, Eduardo Marcial. O federalismo e a tributação no Estado brasileiro. In: PIERDONÁ, Zélia Luiza; GIOIA, Fulvia Helena. **Pacto Federativo, Tributação e Cidadania.** Homenagem ao professor Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

FIGUEIREDO, Marina Vieira de. **Lançamento Tributário**: Revisão e seus efeitos. São Paulo: Noeses, 2014.

FONTEYNE, Alexis. Onde Está a Real Regressividade do Sistema Tributário Brasileiro?, In: ROCHA, Wesley (Org.), **Reforma Tributária em Pauta**, São Paulo: Almedina, 2021.

FOSSATI, Gustavo. **Planejamento Tributário e Interpretação Econômica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

FRAGA NETO, Armínio. **Estado, Desigualdade e Crescimento no Brasil**. Novos Estudos CEBRAP, v. 38, p. 613–634, 2019.

FREITAS, Antônio Albano de. **O Impacto da Herança e de Sua Tributação na Distribuição Patrimonial e de Rendimentos**. Tese (Doutorado em Economia) – Instituto de Economia, Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro: 2017.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária**: fundamentos para uma teoria da nulidade. 2ª Ed. ver. e ampl. São Paulo: Noeses, 2011.

GARCIA, Maria. **O Estado Federal**: o Município e a limitação de poderes. In: RAMOS, Dircêo Torrecillas (Coord.). O federalista atual: teoria do federalismo. Belo Horizonte: Arraes, 2013.

GERMANO, Lívia de Carli. **Planejamento Tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013.

GODOI, Marciano Seabra de, Tributo e Solidariedade Social, in: GODOI, Marciano Seabra de; GRECO, Marco Aurélio (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**, São Paulo: Dialética, 2005.

GOULD, Stephen Jay . **Full House**. New York: Harmony Books, 1996.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A Extrafiscalidade no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GRAU, Eros. Conceitos Jurídicos e a doutrina real do direito. **Revista da Faculdade de Direito,** USP ISSN 0303-9838. v. 77. 1982, Disponibilizado em: <www.revistas.usp.br/rfdusp/article/viewFile/66953/69563>. Acesso em: 25 de ago. 2024.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica), 17. ed., São Paulo: Malheiros, 2015.

GRECO, Marco Aurélio**. Planejamento Tributário**. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GUASTINI, Ricardo. **Problemas de Interpretación**. Trad. Cast. De Miguel Carbonell, Milán, 1993, p. 123.

GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo**: estudios de teoria y metateoria del derecho. Trad.: Jordi Ferrer. Barce- lona: Gedisa, 1999.

GUIMARÃES, Cesar. **Planejamento Tributário e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 13-14.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de Renda**: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 234.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2010

HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário**: O gasto tributário no direito brasileiro. São Paulo: QuartierLatin, 2010.

HENRY, John. **Knowledge is Power*:*** How Magic, the Government and an Apocalyptic Vision Inspired Francis Bacon to Create Modern Science, Icon Books ltd, 2003

HESSE, Konrad. **A Força Normativa da Constituição**. Trad. de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: S.A. FABRIS, 1991.

HOLANDA, Ana Neyle Olímpio. **O Princípio da Capacidade Contributiva na Constituição Federal de 1988.** Tributação em Revista, ano 7, n. 25, p. 17-30, jul./ set. 1998.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão**: Rotas Nacionais e Internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 54.

IBGE. **Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Estatísticas das Receitas Fiscais 2022**. Disponível em: https://www.ibge.gov.br. Acesso em: 20 de abr. de 2023.

Instituto Nacional de Estatísticas. **Estatísticas das Receitas Fiscais** 2021. Disponível em: https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdest_boui=536481635&DESTAQUESmodo=2. Acesso em: 20 de abril de 2022.

Instituto Nacional de Estatísticas. **Estatísticas das Receitas Fiscais 2022**. Disponível em: https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUEStipo=ea&DESTAQUEScoleccao=5439084&selTab=tab0&xlang=pt. Acesso em: 20 de abr. de 2023

IVO, Gabriel**. Constituição Estadual**: competência para elaboração da constituição do estado-membro. São Paulo: Max Limonad, 1997.

IVO, Gabriel. **Norma Jurídica**: produção e controle. São Paulo: Noeses, 2006.

IVO, Gabriel. **A incidência da norma jurídica tributária** – o cerco da linguagem. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

IVO, Gabriel. O princípio da tipologia tributária e o dever fundamental de pagar tributos. In: ALENCAR, Rosmar Antonni Rodrigues Cavalcanti de (Org.). **Direitos fundamentais na Constituição 1988**: estudos comemorativos aos seus vinte anos. Porto Alegre: Núria Fabris, 2008.

KANT, Immanuel. **La Paz Perpetua**. Buenos Aires: Longseller, 2001.

KEEN, Michael; SLEMROD, Joel. **Rebellion, Rascals, and Revenue:** tax folies and wisdom through the ages. Princeton University Press. New Jersy: 2021.

KELSEN, Hans. Formas de organização estatal: centralização e descentralização. **Revista de Direito Administrativo**. FGV: Rio de Janeiro. V. 4, 1946. P. 55-56.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 4ª ed. Coimbra: Arménio Amado Editora, 1976.

KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Trad.: José Florentino Duarte. Porto Alegre, Fabris, 1986.

KRELL, Andreas J. **Discricionariedade administrativa e conceitos legais indeterminados**: limites do controle judicial no âmbito dos interesses difusos. 2.ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

LACOMBE, Américo M. Igualdade e Capacidade Contributiva. In:V Con- gresso Brasileiro de Direito Tributário. Princípios Constitucionais Tributários. **Separata da Revista de Direito Tributário**, 1991.

LEAL, Augusto Cesar de Carvalho Leal. (In)Justiça Social por Meio dos Tributos: a finalidade redistributiva da tri-butação e a regressividade da matriz tributária brasileira. In: GASSEN, Val-cir (Org.). **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira**: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília-DF: Consulex, 2012.

LEAL, Victor Nunes. **Coronelismo, enxada e voto**: o Município e o regime representativo no Brasil. 7. ed. São Paulo: Cia. das Letras, 2012.

LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. Série doutrina tributária. Vol. XVI. São Paulo: QuartierLatin, 2015.

LEMKE, Gisele**. Imposto de Renda**: os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica. São Paulo: Dialética, 1998.

LEONETTI, Carlos Araújo. **Imposto Sobre a Renda como Instrumento de Justiça Social no Brasil**. São Paulo: Manole, 2003

LIMA, Ricardo Seibel Freitas. A inadimplência sistemática do ICMS como infração à ordem econômica. **Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 24, n. 24, 2003.

LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre concorrência e o dever de neutralidade tributária**. Porto Alegre, 2005. 142f. Dissertação (mestrado em Direito). Programa de Pós graduação em Direito, UFRGS, Porto Alegre, 2005. Disponível em : https://lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/5221/000512454.pdf?sequence=1&isAllowed=y .

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes**: limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005.

LOBO, Rogério Leite. **Federalismo fiscal brasileiro**: discriminação das rendas tributárias e centralização normativa. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Contribuições e federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2019.

MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, rendatransnacional, lançamento, apreciações críticas. Barueri: Manole, 2004.

MAIA, Vítor Mendonça. **Desvinculação de receitas pela Emenda Constitucional 93/2016: validade e controle.** Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2019.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.

MARQUES, Paulo. **Elogio do imposto**: a relação do Estado com os contribuintes. Coimbra, 2011, p. 82-83.

MARTINS, Ives Gandra. Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva. **Caderno de Pesquisas Tributárias: Resenha Tributária**. São Paulo, n. 14, p. 33 e seguintes, 1989.

MARTINS, Joana D'Arc Dias. **Tributação, consumo e meio ambiente: a tributação ambiental como controle do consumo e seus reflexos no meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2021.

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS. **Os benefícios fiscais em Portugal**: conceitos, metodologia e prática. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, 2019.

MATTOS, Fabiana Eliza; RECKZIGEL, André Ricardo Guimarães. A contribuição previdenciária de servi- dores públicos inativos em face do princípio estrutural da solidariedade do grupo. In: CONGRESSO NACIO- NAL DO CONPEDI, 18., 2009, São Paulo. **Anais eletrônicos**. São Paulo: Fundação Boiteux

McGEE, Robert. Principles of taxation for emerging economies: lessons from the U.S. experience. In: **Dickinson Journal of International Law**, v. 12, p. 29-94, 1993-1994.

MCNAUGHTIN, Charles William**. Elisão e norma antielisiva**: Completabilidade e sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2014.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MELO, Luciana Frassano de Gouvêa; CAMPOS, Giovanni Christian Nunes. A tributação sobre o patrimônio e sobre a renda: mais um caso de injustiça fiscal. in: **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFBA**. V. 26, n. 28, 2016.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico**: Plano da Existência. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Discricionariedade e controle jurisdicional**. 2.ed. 11 tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa Mélo; OLIVEIRA NETO, Pedro Dias. Os desafios para alcançar a sustentabilidade do Estado fiscal em período de crise econômica. In: **Revista Jurídica**. vol. 01, n°. 54, Curitiba, 2019

MENDES, Marcos. Federalismo fiscal. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. (Org.). **Economia do setor Público no Brasil.** Rio de Janeiro: Campus, 2004.

MILL, John Stuart. **On Liberty**. Dover Publication. 2002.

MILL, John Stuart. Princípios de Economia Política. São Paulo: Editora Nova Cultura, 1996.

MIRANDA, Jorge. **Teoria do estado e da constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MOICHE, Suzana Bokobo. **Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales**. Madrid: Civitas. Ediciones, 2000.

MONTALVO, António Rebordão. **A autonomia Local e a evolução do modelo da Gestão Pública Municipal.** Coimbra: Almedina, 2003.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera. Capacidad Economica y Sistema Fiscal. Marcial, Pons Librero: Madrid, 1998.

MONTERO, Carlos Eduardo Peralta**.** Tributação ambiental: reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário. São Paulo: Saraiva, 2014.

MOSCHETTI, Francesco, **El Principio de Capacidad Contributiva**, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MUSGRAVE, Richard A. **Teoria das Finanças Públicas**: um estudo de economia governamental. Trad. Auriphebo Ber-rance Simões. São Paulo: Atlas, 1976.

NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direto fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

NABAIS, José Casalta. Crise e sustentabilidade do estado fiscal. **Meritum**, Revista De Direito da Universidade FUMEC, vol. 13, n. 2, jul/dez 2018, p. 121-123.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 3.ed. Coimbra: Almedina, 2015.

NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules**: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013.

NOBRE JUNIOR, Edílson Pereira. **Princípio constitucional da capacidade contributiva.** Porto Alegre: Fabris, 2001.

NOVOA, César Garciá. **El concepto de tributo**. Madrid: Macrial Pons, 2012.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito financeiro: curso de direito tributário**. 3 ed. São Paulo: José Bushatsky, 1971.

NUNES, Cleucio Santos. **Justiça tributária**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. **A tipicidade no Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1980. OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. **Capacidade Contributiva**. Caderno de Pesquisas Tributárias. São Paulo, n. 14, coedição Resenha Tributária. Centro de Estudos de Extensão Universitária, p. 230-231, 1989.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva:** conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

OLIVEIRA, Daniela Olímpio de. **Desjudicialização.** Acesso à Justiça e Teoria Geral do Processo. Curitiba: Juruá, 2015

OLIVEIRA, Edmar. **Planejamento tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. **Incentivos fiscais no âmbito do ICMS:** Regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal. Curitiba: Juruá, 2016.

OLIVEIRA JUNIOR, Raimundo Frutuoso de. **Análise econômica do direito e o uso da curva de Laffer na efetivação do direito fundamental à vedação do confisco tributário.** Curitiba, CRV, 2012.
OLSEN, Ana .Carolina Lopes. **Direitos fundamentais sociais**: efetividade frente à reserva do possível. 2ª ed. Curitiba: Juruá Editora, 2018.

Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. **The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD**. 2018. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/9789264290303-en/1/2/3/index.html?itemId=/content/publication/9789264290303-en&_csp_=b746b256f23e109b9244f92078eb7093&itemIGO=oecd&itemContentType=book. Acesso em: 19 de abr. 2022.

ORTEGA, Rafael Calvo. **Hay un Principio de Justicia Tributaria?** 1.ed. Cuadernos Civitas, 2012.

OTTENBURG, Michael; TORRES, Ricardo Lobo. Existe um princípio estrutural de solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As Sanções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2015.

PAES, Alexandre Afonso. **Controle da extrafiscalidade**. Série doutrina tributária. Vol. XVI. São Paulo: QuartierLatin, 2015.

PASSARI, Alessandro. A natureza da capacidade contributiva. **Revista SJRJ**, Rio de Janeiro, v. 17, n. 28, p. 17-46, 2010.

PASSOS, Irapuan de Souza. **Matriz Tributária Brasileira e Princípio da Capacidade Contributiva**. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2023.

PEIRCE, Charles Sanders. **Semiótica**. São Paulo: Editora Perspectiva, 1977.

PEIRCE, Charles Sanders. **Semiótica e filosofia**. Trad. De Octanny Silveira da Mota e Leônidas Hegenberg, São Paulo: Cultrix, 1972.

PEREZ LUÑO, Antonio-Enrique. **Los Derechos Fundamentales**. 9ª ed., Madrid: Ed. Tecnos, 2005.

PIGOU, Arthur C**.** ***The Economics of Welfare.*** London: Macmillan, 1920.

PIGOU, Arthur Cecil. **The economics of welfare**. 4.ed. London: Macmillan & Co., 1962.

PIKETTY, Thomas. **Yellow vests and tax justice**. 2018. Disponível em: <https://www.lemonde.fr/blog/piketty/2018/12/11/yellow-vests-and-tax-justice/> Acesso em: 23 abr. 2022.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 480.

POSNER, Richard. A. **Economic Analysis of Law**. 7.ed. Austin:Wolters Kluwer, 2007.
QUARESMA, Ruben de Azevedo. **Ética, direito e cidadania**: Brasil sociopolítico e jurídico atual. Curitiba: Juruá, 2008

RAMOS, Maria Raquel Firmino. **Crise financeira do município e o federalismo fiscal no Brasil.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

REALE, Miguel. **Introdução à filosofia**. 3.ed. São Paulo: Aduaneiras, 1994.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 22. ed., São Paulo: Saraiva, 1995.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

ROBLES, Gregório. **O direito como texto**: Quatro estudos de teoria comunicacional de direito. Tradução de Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005.

RODDEN, Jonathan. Federalismo e descentralização em perspectiva comparada: sobre significados e medidas.**Revista de sociologia e política**, n. 24, 2005, p. 9-27

RODRIGUES, Luísa Maria. **Processo Executivo - Da execução fiscal desjurisdicionalização**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade do Porto, Porto, 2011,

ROSEMBUJ, Tulio**. El fraude de lei, la simulación y el abuso de las formas em el derecho tributário**. Barcelona: Marcial Pons, 1999.

SALDANHA, Nelson. **O jardim e a praça**: o privado e o público na vida social e histórica. 2.ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Atlântica Editora, 2005.

SANCHES, José Luis Saldanha. **Justiça fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka, alienação e deformidades da legalidade exercício do controle social rumo à cidadania fiscal**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2022.

SANTI, Eurico. M. Diniz de. **Transparência fiscal e desenvolvimento**: homenagem ao professor Isaias Coelho. São Paulo: FISCOSoft Editora, 2013.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 9ª ed. Ver. Atual. E ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Planejamento Tributário: limites à Norma Antiabuso. **Revista Direito Tributário Atual**. n. 24. São Paulo: IBDT/Dialética, 2010, p. 349.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva jur, 2019.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critériopara sua constitucionalidade. In: **FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). Princípios e limites da tributação 2 – os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009

SELLERS JR., Alfred J. The rise of a new federalism: federal-state cooperation in the united states (book review). **St. john's law review**:[s.l], v. 13, n. 1, 2014. p. 4. Disponível em: <http://scholarship.law.stjohns.edu/lawreview/vol13/iss1/38?utm_source=scholarship.law.stjohns.edu%2Flawreview%2Fvol13%2Fiss1%2F38&utm_medium=PDF&utm_campaign=PDFCoverPages>.

SILVA, Alexandre Manoel Angelo da; NETO, Aristides Monteiro; Gerardo, José Carlos. Dívidas estaduais, federalismo fiscal e desigualdades regionais no Brasil: percalços no limiar do século XXI. In: NETO, Aristides Monteiro. (Org.). **Governos estaduais no federalismo brasileiro**: capacidades e limitações governativas em debate. Brasília: IPEA, 2014.

SILVA, Bezerra. **Meu Pirão Primeiro**. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=9YfTuIPwhMY. Acesso em: 29 de abr. 2022.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 37.ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 38-45.

SILVA, Alexandre Manoel Angelo da; NETO, Aristides Monteiro; Gerardo, José Carlos. Dívidas estaduais, federalismo fiscal e desigualdades regionais no Brasil: percalços no limiar

do século XXI. In: NETO, Aristides Monteiro. (Org.). **Governos estaduais no federalismo brasileiro**: capacidades e limitações governativas em debate. Brasília: IPEA, 2014.

SILVA, Virgílio Afonso da. **A Constitucionalização do Direito**: Os direitos fundamentais nas relações entre particulares. 1.ed, São Paulo: Editora Malheiros, 2014.

SILVA, Luis Virgilio Afonso da. O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais. RDE: **revista de direito do estado**, v. 1, n. 4, p. 23-51, 2006.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e livre concorrência**. Séria doutrinária tributária Vol. IV. São Paulo: QuartierLatin, 2011.

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**. São Paulo:Martins Fontes,2003.v.2.

SMYTH, Albert Henry. **The Writings of Benjamin Franklin**. Volume X, London: MacMillan and CO., 1907, p. 69. Disponível em : <https://archive.org/details/writingsofbenjam10franuoft/page/n7>. Acesso em: 18 de jan. 2023.

SOBRINHO, Ricardo Kleine de Maria . Extrafiscalidade e progressividade como realizadoras da solidariedade social e seus limites. In: ENCONTRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS (ENET), 1., 2006, Londrina. **Anais eletrônicos**... Londrina: Instituto de Direito Tributário de Londrina, 2006.

SOUZA, Antônio Francisco. **Conceitos Jurídicos Indeterminados no Direito Administrativo**. Coimbra: Livraria Almedina, 1994.

STEINMETZ, Wilson. **A Vinculação dos particulares a Direitos Fundamentais**, São Paulo: Malheiros, 2004. p. 34; 102-116).

SUNSTEIN, Cass R.; HOLMES, Stephen. **The costf of the Rights**: Why Liberty Dependes on Taxes, New Yorl: W.W. Norton&Company.

TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 4, abr/jun, 1978 1978.

TANZI, Vito. **Government versus Markets.** The Changing Economic Role of the State. Cambridge University Press. 2018.

TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 256.

TEIXEIRA, Glória. **Manual de Direito Fiscal**. 6.ed. Coimbra: Almedina, 2021.

TEIXEIRA, José Horácio Meirelles. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Forense Universitária, 1991,

TEPEDINO, Gustavo. A incorporação dos direitos fundamentais pelo ordenamento brasileiro: sua eficácia nas relações jurídicas privadas",**Revista da AJURIS – Associação dos Juízes do Rio Grande do Sul**, 2005, pp. 153-167.

TER-MINASSIAN, Teresa. **Fiscal Federalism in Theory and Practice**. Washington: International Monetary Fund, 1997, versão sem paginação.

TIMM, Luciano Benetti. Qual a Maneira Mais Eficiente de Prover Direitos Fundamentais: Uma Perspectiva de Direito e Economia? In. SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direitos Fundamentais:** Orçamento e "Reserva do Possível". Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012.

TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Heleno. **Direito constitucional financeiro**: teoria da constituição financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. Existe um princípio estrutural de solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. 2.ed. Rio de Janeiro: Elsevier gen, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. Instrumentos fiscais de proteção ambiental. **Revista Direito Tributário Atual,** v. 22, São Paulo, Dialética e IBDT - Instituto de direito Tributário, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

UBILLOS, Juan María Bilbao. ¿Em qué medida vinculan a los particulares los derechos fundamentales? In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). **Constituição, Direitos Fundamentais e Direito Privado.** Porto Alegre: Livraria do Adogado, 2003.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI. Curitiba: Noeses, 2016.

VARAS, José Luis Ribeiro**. Defesa da concorrência e tributação à luz do artigo 146-A da Constituição.** São Paulo: QuartierLatin, 2009.

VARAS, José Luis Ribeiro. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critériopara sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). Princípios e limites da tributação 2 – os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: QuartierLatin, 2009.

VARSANO, Ricardo. **A guerra fiscal de ICMS: quem ganha e quem perd**e. Planejamento e Políticas Públicas n. 15, Brasília, IPEA, junho de 1997, pp. 3-18.

VASQUES, Sérgio. **Os Impostos do Pecado**. Lisboa: Almedina, 1999.

VASQUES, Sérgio. **Manual de Direito Fiscal**. 2. ed. Coimbra: Almedina.

VASQUES, Sérgio. **O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária.** Coimbra: Almedina, p. 372-379.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2010, p. 294.

VENTRY JR., Dennis. Cooperative Tax Regulation. **Connectcut Law Review**, v. 41, n. 2, 2008.

VERGOLINO, José Raimundo de Oliveira. Federalismo e autonomia fiscal dos governos estaduais no Brasil: notas sobre o período recente (1990-2010). In: NETO, Aristides Monteiro. (Org.). **Governos estaduais no federalismo brasileiro**: capacidades e limitações governativas em debate. Brasília: IPEA, 2014, p. 63-119.

VARSANO, Ricardo. **A guerra fiscal de ICMS**: quem ganha e quem perde. Planejamento e Políticas Públicas n. 15, Brasília, IPEA, junho de 1997,

VIEIRA, José Roberto; VALLE, Maurício Dalri Timm do. Incentivos Tributários ao Turismo no Brasil: excelências e excres-cências da extrafiscalidade. In: DOMINGOS, Francisco Nicolau; PISCITELLI, Tathiane (Orgs.). **Direito Tributário do Turismo**: um desafio do século XXI. [s.l.]: Marcial Pons, 2021.

VILANOVA, Lourival. **O universo das fórmulas lógicas e o direito**. Escritos jurídicos e filosóficos. Vol. 1. São Paulo: IBET/Axis Mundi, 2003.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 4.ed. São Paulo: Editora Noeses, 2010.

VILLA-LOBOS, Nuno (coord. e Presidente do CAAD). Nota de abertura. A Prova das Nove Vantagens. **Revista de Arbitragem Tributária** n. 4. Lisboa: CAAD, jan., 2016.

VITALIS, Aline. **Justiça Fiscal, neutralidade e compliance**: desafios atuais de regulação e política tributária. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

WARAT, Luis Alberto. **O Direito e sua Linguagem**. 2.ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995.

World Inequality Report 2022. Disponível em: https://wir2022.wid.world/www-site/uploads/2022/03/0098-21_WIL_RIM_RAPPORT_A4.pdf. Acesso em: 24 de abi. 2022.

YAMASHITA, Douglas. **Elisão e Evasão de Tributos.** São Paulo: Lex Editora, 2005.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão**. São Paulo: Dialética, 2002.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 336.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **A evolução História da Teoria da Tributação**: Análise das estruturas socioeconômicas na formação do Sistema Tributário. São Paulo: Saraiva, 2017.

ZIMMERMANN, Augusto. **Teoria geral do federalismo democrático**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014.