



DEPARTAMENTO DE DIREITO
MESTRADO EM DIREITO
ESPECIALIDADE EM CIÊNCIAS JURÍDICAS
UNIVERSIDADE AUTÓNOMA DE LISBOA
“LUÍS DE CAMÕES”

O DIREITO À IGUALDADE NAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Dissertação para a obtenção do grau de Mestre em Direito

Autora: Claudia Aniceto Caetano Petuba

Orientador: Professor Doutor Pedro Gonçalo Tavares Trovão do Rosário

Número da candidata: 30000236

Novembro de 2021

Lisboa

AGRADECIMENTOS

A Deus, por tudo, sempre.

Aos meus pais, Marly e Paulo, pelos esforços, ensinamentos, oportunidades, por terem mostrado que não havia outro caminho para trilhar que não passasse pelos estudos.

Ao meu marido, Delano, pelo apoio, estímulo, parceria na vida, inclusive nos estudos e debates teóricos.

Aos meus irmãos, Camila e Caique, pela partilha, dos aprendizados de infância e vida adulta, pela amizade mesmo quando distantes.

Aos meus avós, tias, tios, primas, primos, por ensinarem valores humanos e sociais, com pouca teoria e muita prática.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Pedro Trovão do Rosário, pela paciência, tolerância, precisos e preciosos ensinamentos.

RESUMO

O presente trabalho percorre os caminhos trilhados para que a igualdade surgisse como valor, os factos históricos que contribuíram para sua definição enquanto princípio e como se desdobrou em direitos. Aborda a relação entre a evolução das interpretações que a igualdade recebeu, com os modelos de Estados que surgiram e igualmente evoluíram. Debruça-se sobre a noção de igualdade na actualidade, como se realiza no Direito Tributário e o nível de importância que a sua melhor materialização tem para a sociedade. Analisa os critérios da capacidade económica e capacidade contributiva, as técnicas da proporcionalidade e progressividade, com o intuito de detectar em qual terreno a igualdade encontra condições mais propícias para se realizar enquanto valor que garanta a dignidade da pessoa humana e a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Verifica quais desses critérios e técnicas são adoptados nos sistemas tributários português, brasileiro, e, de forma mais pontual, na Itália; suas respectivas espécies tributárias e se estes sistemas são estruturados de forma que garantam a igualdade nos aspectos formais e materiais. Reflete sobre a relação que existe entre os sistemas tributários e as desigualdades sociais e económica, como sua estruturação pode contribuir para aumentar ou diminuir as desigualdades sociais. Aborda o papel do Estado social e da promoção de justiça social, como as elites actuam para limitar o alcance da igualdade e do quanto essa actuação influencia para o estágio de disparidades sociais e concentração de renda. Esboça contornos de um modelo de sistema tributário que posicione a igualdade na sua centralidade e contribua para a redução das desigualdades sociais.

Palavras-chave: igualdade; tributos; desigualdade; justiça.

ABSTRACT

This work covers the paths followed so that equality emerged as a value, the historical facts that contributed to its definition as a principle and how it unfolded into rights. It addresses the relationship between the evolution of interpretations that equality has received, with the models of States that have emerged and have also evolved. It focuses on the notion of equality today, as it happens in Tax Law and the level of importance that its better materialization has for society. It analyzes the criteria of economic capacity and contributory capacity, the techniques of proportionality and progressiveness, in order to detect in which terrain equality finds the most favorable conditions to be realized as a value that guarantees the dignity of the human person and the construction of a free society , fair and supportive. Check which of these criteria and techniques are adopted in the Portuguese, Brazilian and, more specifically, in Italy tax systems; their respective tributary species and whether these systems are structured in such a way as to guarantee equality in formal and material aspects. It reflects on the relationship that exists between tax systems and social and economic inequalities, how their structure can contribute to increasing or decreasing social inequalities. It addresses the role of the welfare state and the promotion of social justice, how elites act to limit the reach of equality and how this action influences the stage of social disparities and income concentration. It outlines the contours of a tax system model that places equality at its centrality and contributes to the reduction of social inequalities.

Keywords: equality; taxes; inequality; justice.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	5
Capítulo 1 – Contornos do direito à igualdade nas relações tributárias	7
1.1. Evolução dos direitos fundamentais.....	10
1.1.1. Estado Absoluto e direitos naturais	11
1.1.2. Estado Liberal e direitos fundamentais de primeira dimensão.....	12
1.1.3. Estado Social e direitos fundamentais de segunda dimensão.....	16
1.1.4. Estado de Direito Democrático e direitos fundamentais de terceira dimensão ...	21
1.2. Constitucionalização dos direitos fundamentais	25
1.3. A igualdade enquanto princípio e direito	27
1.3.1. Critérios de distinção constitucionais.....	39
1.4. Igualdade tributária	45
Capítulo 2 – Limites constitucionais da tributação.....	50
2.1. A capacidade económica.....	56
2.2. A capacidade contributiva.....	59
2.3. Critério de definição da capacidade contributiva	73
2.3.1. Proporcionalidade.....	77
2.3.2. Progressividade	79
Capítulo 3 – As relações tributárias	85
3.1. Espécies tributárias.....	87
3.1.1. Portugal	87
3.1.2. Brasil	92
3.1.3. Itália.....	103
3.2. Classificações dos tributos	104
3.3. Pessoaalidade	105
3.4. Capacidade contributiva e progressividade.....	109
Capítulo 4 – A relação entre o sistema tributário e a desigualdade socioeconómica	115
4.1. O Estado Social e justiça social.....	118
4.2. Desigualdade socioeconómica	122
4.3. Mínimo de existência	128
4.4. Os contornos de um sistema tributário com igualdade e redução das desigualdades.....	130
CONCLUSÃO	136
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	141
FONTES DOCUMENTAIS	141
BIBLIOGRAFIA.....	143
FONTES JORNALÍSTICAS	148

INTRODUÇÃO

A sociedade evoluiu, criou um conjunto de direitos, uma base normativa tida como indispensável ao ser humano e para sua vida em colectividade, princípios e direitos classificados como fundamentais, sem os quais não é possível que a vida humana se desenvolva com dignidade e que a sociedade seja construída de forma livre, justa e solidária.

Os princípios fundamentais se materializam pelo valor que emanam isoladamente, pela articulação com outros princípios ou se desdobrando em direitos que os efective, variadas possibilidades combinatórias. Independente da forma que se realizem, para que não passem de letra morta ou garantia meramente formal, recursos públicos precisam ser direccionados para que estes se materializem. Mesmo nos direitos negativos, necessário que o aparelho estatal esteja estruturado e vigilante para exercer seu poder no caso de violação de direitos, a existência do Estado já intimida que violações ocorram.

A natureza pública de um serviço ou bem não significa que ele é gratuito, mesmo nos serviços em que as pessoas nada precisam pagar por ele de forma directa, vinculada. Para que esta pessoa que o usufruiu, assim o faça sem custos, alguém já pagou por ele previamente. Os serviços e bens públicos são custeados com os valores que resultam da arrecadação dos tributos. O Direito Tributário possui, portanto, função estratégica para dar materialidade aos direitos fundamentais; mas, não é porque cumprirá tamanha responsabilidade que poderá se fazer valer de qualquer procedimento e técnica em nome destes direitos, justamente por possuir essa missão que possibilitará condições financeiras para materializá-los que igualmente precisará respeitá-los no momento de criação e execução das suas normas específicas.

Para que essa missão seja cumprida dando exemplo de zelo e materialização, o valor supraconstitucional da igualdade possui centralidade. Estabelecemos como problema principal, a necessidade de analisar se os sistemas tributários português e brasileiro materializam o princípio da igualdade. Como problemas secundários: analisar quais os limites da incidência da igualdade nas relações tributárias nestes países, se os critérios utilizados para definição da capacidade contributiva respeitam o direito à igualdade, se é possível aplicar a progressividade a todas as espécies de tributos e, por último, verificar se estes sistemas promovem a justiça social e redução das desigualdades.

Assim, nosso objectivo geral é verificar se a igualdade é respeitada nas variadas relações tributárias, e de forma específica, apresentar como a igualdade pode ser materializada nas relações tributárias, investigar se os critérios que fazem a capacidade contributiva incidir perante o contribuinte são justos, avaliar se a progressividade pode ter sua aplicação incidindo em todas as espécies de tributos e a relação entre um sistema tributário e a desigualdade.

No Capítulo 1 falaremos sobre a igualdade, desde as primeiras noções, como a definição de igualdade geométrica e aritmética, a influência dos contextos históricos no surgimento dos direitos, a relação das dimensões de direitos fundamentais com os modelos de Estado e, como a igualdade é percebida em cada um deles. A diferença na sua normatização quanto princípio e direito, seus aspectos formal e material, sua instrumentalização para realização da justiça, a definição de critérios constitucionais para delimitar diferenciações não discriminatórias e como se manifestam na seara tributária.

No Capítulo 2 abordaremos os primeiros modelos de tributação e suas bases teóricas, como o princípio da equivalência ou benefício, as teorias desenvolvidas sob a influência do liberalismo, os limites que foram sendo criados para a tributação, o desenvolvimento de institutos como capacidade económica e capacidade contributiva, as distintas formas de ligar estes à igualdade, o debate sobre qual técnica melhor realizaria a igualdade nas relações tributárias, se a proporcionalidade ou a progressividade.

No Capítulo 3 analisaremos as espécies tributárias que dão origem às relações tributárias em Portugal, no Brasil e, de forma mais pontual, na Itália; seus aspectos formais e materiais, entendimentos jurisprudenciais, as formas que são classificadas, como se relacionam com as técnicas abordadas no capítulo anterior e eventuais óbices que as limite.

No Capítulo 4 trataremos da relação entre um sistema tributário e a desigualdade social e económica, a influência que a elite dominante exerce nos espaços de poder e os reflexos no Estado social e na justiça social, o estágio actual das desigualdades sociais e concentração de renda, a necessidade de garantia formal e material de um patamar mínimo de existência. A partir dos resultados constatados no decorrer da investigação, esboçar os contornos de um sistema tributário que realize a igualdade e reduza as desigualdades.

A metodologia utilizada nesta pesquisa foi o método de abordagem dedutivo, a investigação científica fará uso de dois métodos de procedimento para recolha de informações, o histórico e o comparativo.

Capítulo 1 – Contornos do direito à igualdade nas relações tributárias

Mais que norma fria, a igualdade para ser aceita e aplicada exige que a sociedade que se propõe a ser beneficiada por suas diretrizes desenvolva na sua subjectividade, através da sua história, cultura, tradições e desenvolvimento, o aspecto espiritual dessa igualdade. Espiritualidade no sentido do estágio de maturação do seu entendimento, ideário que passa a pairar no bojo das diversas relações sociais, sejam elas jurídicas ou meramente sociais.

A aceção da igualdade no seio jurídico, alicerçada pela máxima de Aristóteles “o injusto é o desigual, e o justo é o igual”¹, ecoa até os tempos hodiernos, sua reflexão desdobra na compreensão de que há uma igualdade geométrica e outra igualdade aritmética. Os impactos dessa premissa nortearam a noção de justiça, que ele classificou em duas: uma justiça distributiva e outra justiça corretiva.

A definição da igualdade geométrica tinha como objectivo a busca pelo bem comum, ao qual os planos individuais ficariam subordinados. Embora o pilar mais antigo e profundo da igualdade tenha sido fincado pelo filósofo grego, deste conceito Aristóteles excluía mulheres, crianças, estrangeiros e escravos, ou seja, possuía alcance restrito em compreender que as diferenças naturais que existiam entre as pessoas gerariam pela própria natureza uma hierarquia entre as pessoas, existindo pessoas melhores que outras, que o tratamento justo seria aquele que tratasse como igual e injusto o tratamento desigual. Desdobrou-se noutra reflexão, de que para ser efectivamente justa, o entendimento deveria diferenciar as condições pelas quais as pessoas estariam sendo tratadas, se a condição as colocaria num mesmo patamar ou se a situação as faria estar em patamares distintos, quando afirma que o tratamento deveria ocorrer “na medida da sua desigualdade”², essa é a compreensão de igualdade geométrica do filósofo³.

A igualdade geométrica se vincula a ideia de justiça distributiva, na qual as pessoas deveriam receber algo conforme seu valor, que as melhores pessoas, aquelas com maiores contribuições para a vida em comunidade e noção de valores desta, deveriam receber uma proporção maior ou melhor de algo, eis aqui uma outra base, a da proporcionalidade.

¹ Aristóteles *apud* BALEEIRO, Aliomar – **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, 2010, p. 848.

² ARISTÓTELES – **Ética e Nicômacos**, trad. Mário da Gama Kury, 2001, p. 91-112.

³ GOMES, Vinícius Da Costa – **(Re) Leitura Democrática da expressão aristotélica: “devemos tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida da sua desigualdade”**, 2017, p. 170-189.

Enquanto a noção geométrica tem uma forma valorativa, ou seja, qualitativa de mensurar o direito a ser garantido, a igualdade aritmética possui uma influência matemática para quantificar o direito a ser assegurado. Depois que a distinção entre os indivíduos da comunidade era efectivada conforme seu valor, a igualdade aritmética incidia no universo de um grupo composto por pessoas tidas como iguais para que fossem tratados de forma aritmética⁴. Ligada à esta foi desenvolvida a justiça corretiva, em que os tidos como iguais devem receber quantitativamente os mesmos benefícios em virtude da sua contribuição para a comunidade.

Essas normas consideravam uma ordem natural, um único caminho definido por questões alheias à condição humana, apontadas pela natureza ou Deus. Essas restrições segregavam a sociedade à luz do direito natural, a ponto de defender a condição natural do escravo, em que a escravidão seguia a lei natural de um homem não pertencer a si mesmo, mesmo que por critério em desuso no direito contemporâneo das sociedades alicerçadas num Estado com viés no Direito e na Democracia. O período da Antiguidade Clássica, com tais distinções, jogou luz para uma rica e vasta compreensão da noção de igualdade, mais filosófica que jurídica.

Não é porque as orientações determinantes para a vida em comunidade eram normas de Direito Natural que não existiam normas de Direito Positivo: havia o domínio do jusnaturalismo, como direito comum, perante o juspositivismo, tido como um direito especial. Bem como pensamentos diversos ao naturalismo, como expressa o sofista Alcídamas “Deus criou todos os homens livres, a nenhum fez escravo”⁵. Essa proporção só se inverte na Idade Média.

Os esforços de São Tomás de Aquino de tentar conciliar os ensinamentos deixados por Aristóteles, que imperavam até então, e os ensinamentos da Igreja Católica, geraram o denominado pensamento tomista que procurou distinguir a lei divina, a lei natural e a lei positiva.

Locke foi o principal influenciador teórico da Revolução de 1688 na Inglaterra, que firmou a supremacia do Parlamento e implantou uma monarquia constitucional, que se submetia à soberania popular e influenciou as democracias liberais que se formariam pela Europa e na América⁶.

⁴ Na matemática, aritmética é área que estuda as operações numéricas.

⁵ Wezel; Oestreich *apud* CANOTILHO, J. J. Gomes – **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**, 2003, p. 381.

⁶ SILVA, José Afonso da – **Curso de Direito Constitucional Positivo**, 2013, p. 155.

Neste novo contexto, Immanuel Kant situa sua compreensão da igualdade, descarta a excludente igualdade geométrica para colocar no centro a versão aritmética da igualdade, compreendendo que todo homem é um fim em si mesmo, onde a razão percebe todos os indivíduos como iguais.

Na Modernidade, factos históricos contribuíram para que a utilização da igualdade na sua perspectiva aritmética predominasse ainda mais, ao ponto de todo o direito, por sua própria natureza, ser considerado como positivo, que influenciou as etapas seguintes da estruturação dos ordenamentos jurídicos pátrios. A Reforma Protestante, a Revolução Científica, a Revolução Industrial e a Revolução Francesa foram momentos marcantes determinantes para esse salto no pensamento humano – sobre estes factos, comentaremos mais à fundo no subtópico seguinte, quando faremos um paralelo destes com a evolução dos direitos fundamentais.

Desresponsabilizado, Deus deixou de ser utilizado como escudo para que o responsável pela criação do universo jurídico, que até então promovia desigualdades e exclusões, pudesse ser realçado: o homem, que por esta simples condição existencial da natureza já o fazia portador de direitos fundamentais, compreendendo estes como “situações jurídicas sem as quais a pessoa humana não se realiza, não convive e, às vezes, nem mesmo sobrevive... todos, por igual devem ser, não apenas formalmente reconhecidos, mas concreta e materialmente efectivados”⁷. São normas jurídicas do direito positivo, que quando pairam num plano internacional recebem a nomenclatura de direitos humanos, mas quando deixam esse plano maior para adentrar no ordenamento jurídico de um Estado nacional, neste universo doméstico, os mesmos direitos, passam a ser denominados de direitos fundamentais.

Todos os direitos humanos são revestidos de positividade, assim, a utilização das palavras “direito” e “positivo” numa mesma expressão passou a ser considerada pleonismo.

Nessa perspectiva que Perelman afirma que “todo conceito de igualdade é, na verdade, uma concepção particular do mundo e deriva para uma questão axiológica”⁸, é o reflexo do pensamento predominante na sociedade num dado momento histórico. Maturado os contornos desse ideário, sua aplicabilidade passa pelo debate enquanto

⁷ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 180.

⁸ Perelman *apud* BALEEIRO, Aliomar – **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, 2010, p. 849.

ciência na academia, produção legislativa pelo Estado e aplicação pelos aparelhos estatais e actores sociais.

1.1.Evolução dos direitos fundamentais

O constitucionalista brasileiro, José Afonso da Silva, critica a ideia de limitar as fontes que culminaram no surgimento das declarações de direitos fundamentais à uma corrente de pensamento ou outra, como é o caso da doutrina francesa que limita como principais fontes de inspiração o pensamento cristão e a concepção dos direitos naturais. Ele chama atenção para que essa visão seja ampliada, pois a teoria dos direitos fundamentais é muito revolucionária para levar em conta apenas ideais e não considerar factores reais ou históricos, objectivos ou materiais: “houve reivindicações e lutas para conquistar os direitos nelas consubstanciados. E quando as condições materiais da sociedade propiciaram, elas surgiram, conjugando-se, pois, condições objectivas e subjectivas para a sua formulação”⁹. Para o autor em comento, a história do homem é a história das lutas para se libertar das opressões sociais e políticas, além das que já eram impostas pela natureza¹⁰.

Nesta perspectiva que compreendemos e roteirizamos a evolução dos direitos fundamentais no presente trabalho, foi assim com a luta entre nobres ingleses e o rei João Sem Terra que culminou no embrião do que hoje conhecemos como Constituição e primeiro marco dos direitos fundamentais, foi assim com o surgimento dos demais direitos fundamentais e sua evolução, marcada por revoluções, manifestações e lutas dos diversos segmentos da sociedade, tem sido assim até a actualidade.

O homem vai criando direitos a partir de necessidades e factos, a partir destes define e molda os valores que orientarão a sociedade num determinado momento histórico. Como leciona Paulo de Barros Carvalho, “com a linguagem, o homem vai criando novos nomes e novos factos”, vocábulos que com o passar do tempo vão assumindo novas acepções por força das ininterruptas mutações sociais, vocábulos que vão se incorporando ao que Carvalho denominada de “património linguístico”¹¹.

⁹ SILVA, José Afonso da – **Curso de Direito Constitucional Positivo**, 2013, p. 174-175.

¹⁰ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 152.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros – **Direito tributário: linguagem e método**, 2011, p. 256.

1.1.1. Estado Absoluto e direitos naturais

É de 1188 o conhecimento do primeiro documento que trouxe direitos concretos que se assemelham com o que compreendemos hoje como direitos fundamentais individuais, na Espanha do Rei Afonso IX, que prometia garantir – embora a uma determinada classe de privilegiados – direitos das pessoas como os ligados à propriedade, segurança e actuação em juízo¹². Embora este tenha sido o primeiro marco, é o segundo facto do tipo que ganha maior notoriedade, na Inglaterra, a “Grande Carta das liberdades ou concórdia entre o rei João e os barões para a outorga das liberdades da Igreja e do reino inglês”, mais conhecida como Magna Carta, de 1215, gerou mais influência no universo do constitucionalismo, pois contribuiu para limitar os poderes da monarquia, abrindo uma fissura para sua queda. Por ser o primeiro documento formal que limitou os poderes de um rei e conferiu direitos ao povo, considerada por muitos doutrinadores como a primeira Constituição. Embora estes dois documentos tenham sido editados para conferir direitos estamentais, ao garantir menor interferência estatal na propriedade da nobreza e da Igreja, trouxe os primeiros direitos considerados como fundamentais por alguns doutrinadores, a exemplo do mestre Canotilho.

O que seria para proteger um pequeno quantitativo da sociedade, a nobreza inglesa representada por seus barões, a Carta Magna alcançou um nível maior a ponto de transparecer ser uma norma universal a todos os ingleses em diversos artigos, vejamos trecho abaixo:

Nenhum homem livre será detido ou sujeito à prisão, ou privado dos seus bens, ou colocado fora da lei, ou exilado, ou de qualquer modo molestado, e nós não procederemos nem mandaremos proceder contra ele senão mediante um julgamento regular pelos seus pares ou de harmonia com a lei do país¹³.

Este trecho, no início do século XIII, traz uma premissa da liberdade, da igualdade, da legalidade, do devido processo legal, mesmo que restringindo apenas para os homens livres, trouxe noção semelhante as que constatamos na actualidade, classificados como direitos fundamentais.

A luta de Martinho Lutero no século XVI contra algumas práticas da Igreja Católica, que se transformou na Reforma Protestante, trouxe outro marco dos direitos fundamentais, na seara da liberdade religiosa e na limitação do poder do Estado de interferência na imposição de uma religião única ou oficial do Estado. Criticava a

¹² SILVA, José Afonso da – **Curso de Direito Constitucional Positivo**, 2013, p. 153.

¹³ MAGNA Carta, 1215. Disponível em <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/>

diferença de tratamento que existia entre as pessoas tidas como “eclesiásticos” e as consideradas como “seculares”, que essas distinções que dividiam a sociedade tinham sido criadas pelo homem, partia da premissa de que todos os cristãos pertenciam à uma mesma ordem e, portanto, não deveria haver qualquer diferenciação pelo lugar natural que ocupavam na sociedade por convenções determinadas pela lei humana¹⁴.

Paralelamente, outro abalo no universo religioso que já passava por esses profundos questionamentos quanto à sua essência, ocorrendo um afastamento gradual entre religião e Estado, no século XVI também se inicia a chamada Revolução Científica (com incentivo de pensadores protestantes) que eleva o senso crítico e passa a promover outra separação gradual, desta vez entre religião e ciência. Até então a ciência promovida por Aristóteles fazia uso da qualidade para explicar fenômenos, enquanto a ciência desenvolvida por Nicolau Copérnico, René Descartes, Galileu Galilei e Isaac Newton faziam uso da quantidade para explicar os fenômenos da natureza¹⁵. No século XVII, a Revolução Científica tem seu ponto alto com a matemática e física newtoniana e se estende até o século XVIII.

1.1.2. Estado Liberal e direitos fundamentais de primeira dimensão

Enquanto a situação religiosa, científica e política fervilhava na Europa, as colônias inglesas na América editavam cartas contendo direitos e liberdades, como: a Carta da Nova Inglaterra, de 1620; a Carta de Massachusetts Bay, de 1629; Carta de Maryland, de 1632; a Carta de Connecticut, de 1662; Carta de Rhode Island, de 1663; Carta da Carolina, de 1663; Massachusetts Body of Liberties, de 1641; Carta da Liberdade de Nova York, de 1683; Carta de Privilégios da Pensilvânia, de 1701; Carta da Geórgia, de 1732. Do outro lado do oceano, a metrópole também editava normas que asseguravam direitos fundamentais: a Petition of Rights, de 1628; o Habeas Corpus Amendment Act, de 1679; o Bill of Rights, de 1688; e, o Acto de Sucessão no Trono, de 1707. Para José Afonso da Silva, estes documentos não assumem feição constitucional, mas regras de natureza consuetudinárias. Assim se pavimentou o caminho para a Declaração de

¹⁴ Galuppo *apud* GOMES, Vinícius Da Costa – **(Re) Leitura Democrática da expressão aristotélica: “devemos tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida da sua desigualdade”**, 2017, p. 182.

¹⁵ *Idem* – ***Ibidem***.

Direitos do Bom Povo de Virgínia, mais conhecida como Declaração de Virgínia, de 1776, sob as influências de Locke, Rousseau, Montesquieu, Jefferson e Adams¹⁶.

A Declaração de Virgínia é lançada antes mesmo da independência americana, sua existência por si só é um marco, traz como destaques as noções de que: todos os homens seriam igualmente livres e independentes por natureza, com igual direito ao livre exercício da religião, ninguém teria privilégios exclusivos e os cargos não seriam ocupados de forma hereditária; todo o poder derivaria do povo, o governo deveria ser instituído para beneficiar e proteger o povo e a nação; a separação entre os Poderes do Estado, com membros do Legislativo e Executivo com investidura temporária e vagas preenchidas de forma periódica através de eleições regulares¹⁷, dentre outros direitos.

Em 1787 é aprovada a Constituição Americana, na Convenção da Filadélfia, mas sua proposta inicial não continha direitos fundamentais, apenas em 1789¹⁸, quando as dez primeiras emendas foram apresentadas para serem incorporadas à Constituição, tidas como uma Carta de Direitos, como condição de algumas ex-colônias e agora Estados independentes para que pudessem aderir ao Estado Federal que estava por nascer, que a Constituição Americana assume a feição de ser portadora de direitos fundamentais. Dentre as principais normas contidas nestas dez emendas citamos: a liberdade de religião e culto; inviolabilidade da pessoa, suas propriedades e posses; direito ao devido processo legal; vedação de multas excessivas e penas cruéis.

De volta ao continente europeu, reprisando que quando viajamos para a América para acompanhar seu salto constitucional, deixamos a Europa sob a influência da revolução científica e daqui retomamos. Na Europa ainda predominava o modelo de Estado Absolutista, que estagnava as ambições de uma sociedade que se questionava mais sobre o *status quo*, a sociedade da época que já flertava com o modo de produção capitalista, com ares mais libertários, passou a almejar uma menor interferência no estado para que suas aspirações de expansão religiosa, científica, comercial e culturalmente pudessem se concretizar.

No século XVIII o pensamento cristão vigente à época fundamentava a concentração de poderes no soberano, noções de um cristianismo tido como primitivo eram resgatadas para fundamentar as insatisfações com o modelo estatal, clamar liberdade

¹⁶ SILVA, José Afonso da – **Curso de Direito Constitucional Positivo**, 2013, p. 153-155.

¹⁷ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 155-156.

¹⁸ Essas dez primeiras emendas apresentadas em setembro de 1789, um mês após a Revolução Francesa, mas só foram aprovadas em 1791.

e igualdade de tratamento “na sua afirmação da dignidade eminente da pessoa humana, porque o homem é uma criatura formada à imagem de Deus, e esta dignidade pertence a todos os homens sem distinção, o que indica uma igualdade fundamental de natureza entre eles”¹⁹. Neste período, a doutrina natural agregava ao homem sua natureza racional para questionar a divinização do poder, clamar a separação entre Estado e Igreja e exaltar as liberdades individuais inerentes à pessoa humana, motes do pensamento iluminista que predominou na Europa à época.

Além destas fontes no plano de ideais, citamos como fontes materiais a Revolução Industrial que fez da crescente e rápida industrialização, o surgimento de novas características sociais: nas camadas mais vulneráveis da sociedade surgiu o que se denominou de proletariado, como a classe portadora da mão de obra, e uma nova camada de possuidores dos meios de produção e de riquezas, mas que não eram portadores de títulos da nobreza, a burguesia. A industrialização e crises agrícolas contribuíram para o aumento das desigualdades sociais e económicas, que fizeram a fome e a violência crescerem, na França conduzida pelo rei Luís XVI, o desgaste entre o soberano e a aristocracia foram o estopim da crise política²⁰ que culminou na Revolução Francesa, em 1789.

Com a Revolução Francesa, fracassado o primeiro formato de Estado e com o triunfo do modelo sucessor, o Estado Liberal, é sedimentada a ideia de que um conjunto de direitos essenciais à sobrevivência humana deveriam não apenas ser assegurados, mas ser elevados à patamar superior que os demais e serem considerados como direitos fundamentais. O primeiro conjunto de direitos fundamentais surgiu a partir das bandeiras da Revolução Francesa: liberdade, igualdade e fraternidade. A Assembleia Constituinte que marcou essa nova era, aprovou a Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão, em agosto de 1789.

Enquanto a americana Declaração de Virgínia é mais específica, a Declaração Francesa é mais abstrata e universal, pretendia-se que atingisse os indivíduos de diversos lugares do mundo e não apenas o povo francês. Foi sob a influência destes documentos que os modelos seguintes de Estados e seus respectivos ordenamentos jurídicos se alicerçaram.

O título da Declaração francesa traz duas classificações de direitos, os “Direitos do Homem” e os direitos “do Cidadão”. Os direitos do homem versam sobre os direitos

¹⁹ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 175.

²⁰ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 176.

que o homem possui por esta condição humana, que potencializava o indivíduo de forma particular e isolada, por isso foram denominados de direitos individuais ou liberdades individuais porque “reconhecem autonomia aos particulares, garantindo a iniciativa e independência aos indivíduos diante dos demais membros da sociedade política e do próprio Estado”²¹. Os direitos do cidadão versam sobre os direitos que o homem possui enquanto ser social que vive em sociedade, as liberdades públicas, foram denominados de direitos civis que “devem beneficiar todos os indivíduos” e direitos políticos ou de cidadania, atribuídos aos cidadãos activos titulares de direitos em relação ao Estado²².

Embora constem três palavras de ordem como mote da Revolução na França, não foram todas promovidas de maneira uniforme, a princípio, este período imediato pós-revolucionário foi de promoção exacerbada da liberdade enquanto direito fundamental máximo, essa corrente de pensamento foi nomeada como Liberalismo, que promovia o individualismo e minimização do tamanho e poderes do Estado, face o fantasma do absolutismo que ainda rondava.

Os direitos civis e políticos que traduziam o valor liberdade²³, eram predominantemente formais, no sentido de negar a atuação do Estado, que ficou inerte frente a possibilidade de atuar de forma ativa para tirar do papel e materializar preceitos explícitos na Declaração, como a igualdade, que era estabelecida de forma abstrata. Essa inércia do Estado fez os direitos fundamentais de primeira dimensão serem compreendidos como direitos negativos, pois “As liberdades estariam ligadas ao *status negativus* e através delas visa-se defender a esfera do cidadão perante a intervenção do Estado”²⁴, que apenas vigiava e assistia a forma como os indivíduos se organizavam, ou melhor, desorganizavam-se.

São exemplos de direitos individuais o direito à vida, direito à privacidade, direito à igualdade, direito à liberdade, direito à propriedade, direito de sufrágio.

A primeira Constituição portuguesa nasce em 1808, com influência francesa, trouxe direitos individuais como o direito à liberdade de culto e o direito à igualdade perante a lei. Mas foi sua segunda Constituição, a de 1822, conhecida como Constituição Vintista, que inaugurou o que Canotilho chamou de “verdadeiro constitucionalismo em Portugal”²⁵, tornou-se referência democrática, trouxe direitos e deveres individuais, mas

²¹ *Idem – Op. Cit.*, p. 193.

²² CANOTILHO, J. J. Gomes – **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**, 2003, p. 393-394.

²³ LENZA, Pedro – **Direito constitucional esquematizado**, 2019, p. 1156.

²⁴ CANOTILHO, J. J. Gomes – **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**, 2003, p. 395.

²⁵ *Idem – Op. Cit.*, p. 128.

já previu também direitos de prestações positivas como o direito à educação, saúde e assistência social²⁶. Com vida curta, foi sucedida pela Constituição de 1826, mas antes de comentarmos esta, viajemos ao Brasil.

Enquanto o liberalismo e a industrialização avançam na Europa, em 1822, o Brasil declara sua independência de Portugal. Para se consolidar enquanto Estado independente, feições jurídicas próprias foram desenhadas e em 1824 foi promulgada a Constituição do Império do Brasil, que trazia uma gama de direitos fundamentais e garantias individuais, civis e políticos. Esta, primeira Constituição brasileira, é enaltecida por Afonso da Silva como sendo a primeira a conjugar a positivação com a subjectivação dos direitos do homem, pois os textos constitucionais conhecidos até então, traziam normas muito abstratas que dificultavam sua efectivação; enaltece este feito brasileiro ao criticar o italiano Paolo Biscaretti di Ruffia, que cita em sua obra “Direito Constitucional” que a primeira Constituição nesse sentido teria sido a Constituição da Bélgica de 1831 – sete anos após a brasileira começar a produzir efeitos²⁷.

A Constituição portuguesa de 1826 “recolhe, porém, muitas das conquistas vintistas, e introduz outros direitos e garantias originais, como por ex., ‘liberdade de trabalho, cultura, indústria e comércio’, ‘a nobreza hereditária e suas regalias’”²⁸, manteve os direitos sociais e culturais contidos na Constituição Vintista. De forma semelhante se estrutura a Constituição seguinte, de 1838, num movimento denominado de constitucionalismo setembrista; o texto constitucional surge como um pacto entre as cortes e o rei, entre os defensores da soberania nacional e os defensores da monarquia constitucional²⁹. E assim, em trinta anos, Portugal chega à sua quarta Constituição, todas sob a condução monárquica e feições liberais.

1.1.3. Estado Social e direitos fundamentais de segunda dimensão

Com o culto às liberdades, não demorou para que a Lei do Talião, com a máxima “olho por olho, dente por dente”, fosse reavivada com uma releitura, substituindo a força física pela força económica como determinante para fazer valer a justiça dos mais fortes e poderosos. Parte determinante dos revoltos na França eram burgueses que se sentiam

²⁶ *Idem* – *Op. Cit.*, p. 131.

²⁷ SILVA, José Afonso da – *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 2013, p. 169.

²⁸ CANOTILHO, J. J. Gomes – *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 2003, p. 143.

²⁹ *Idem* – *Op. Cit.*, p. 151-152.

oprimidos politicamente, mas não economicamente³⁰, com o liberalismo viram seu acúmulo de riquezas crescer. No oposto, as desigualdades sociais e económicas igualmente continuavam a crescer, principalmente em países com alto grau de industrialização, como na Inglaterra, ou dependência agrária, como a Rússia. O proletariado dos centros urbanos (que cresceram de forma desordenada e precária) testava seus limites com elevadas jornadas de trabalho e condições desumanadas de trabalho, o proletariado do campo sofria com a escassez de alimentos agravada por ataques de pragas e conflitos socioeconómicos internos.

Na Europa, as relações de trabalho vão chegando cada vez mais próxima de um esgotamento, no período de 1830 à 1848 ocorre uma série de movimentos liderados por trabalhadores, em 1848 ocorre uma série de Revoluções na Europa, com destaque inicial para a Revolução Francesa de Fevereiro, que questionava a propriedade privada e positivou o princípio do direito ao trabalho, o Governo monárquico ofereceu promover reformas socialistas para conter os revoltos, que desta vez era dominada pelo proletariado (diferente da Revolução Francesa de 1789 que era dominada pela burguesia), mas não obteve êxito e culminou no triunfo da democracia ao eleger Luís Napoleão como o primeiro presidente eleito pelo voto directo.

Ocorreram movimentos revolucionários em diversas regiões da Europa, como Alemanha, Itália, Áustria, Inglaterra, influenciou até mesmo no Brasil a Revolução Praieira na capitania de Pernambuco. Nestas revoluções, além do debate sobre liberalismo e socialismos, foi incluído na pauta o nacionalismo. Este período de intensas agitações foi intitulado de Primavera dos Povos. Neste mesmo ano, o socialismo utópico ganha ares de cientificidade com Karl Marx e Friedrich Engels, que em 1848 lançam o Manifesto do Partido Comunista. Enquanto o liberalismo dialogava com a burguesia e representava seus anseios, o socialismo científico surge para dialogar com o proletariado e preencher sua lacuna de anseios, criticava o capitalismo burguês e o sentido meramente formal dos direitos de primeira dimensão. Em 1891 surgem as encíclicas papais de Leão XIII, que pregava uma ordem mais justa com atenção aos mais pobres.

Neste contexto, com o surgimento destas novas doutrinas, José Afonso da Silva elenca como fontes materiais deste período, que culminariam no surgimento de um segundo conjunto de direitos: o Manifesto do Partido Comunista e a doutrina marxistas; a doutrina social da Igreja sob a condução do papa Leão XIII; e, o intervencionismo

³⁰ SILVA, José Afonso da – **Curso de Direito Constitucional Positivo**, 2013, p. 161.

estatal que gradualmente foi retornando para intervir nas esferas económicas e sociais para frear as desigualdades promovidas pelo liberalismo excessivo do Estado Liberal³¹. Combinados estes factores, surge outro conjunto de direitos fundamentais, os denominados de segunda dimensão, com forte conotação social, apoiando-se no ideário de igualdade levantado desde a Revolução Francesa, mas carente de materialização até então.

Os textos normativos que foram criados influenciados por estes factos, procuraram conciliar os interesses da burguesia e do proletariado. Como os espaços de poder e tomada de decisões do Estado eram ocupados por representantes da elite local, a elaboração desses novos direitos se trataram de concessões feitas pela burguesia para se manter no poder e evitar que a influência do socialismo se alastrasse e alcançasse seu objectivo – as ideias socialistas exerciam influência no movimento grevista, que crescia e impunha como bandeira um novo regime dito como “ditadura do proletariado”³².

As normas que surgiram, a partir destas concessões, mantiveram as estruturas económicas que alicerçavam o modo de produção capitalista, de modo a preservar o acúmulo de riquezas pelos portadores dos meios de produção, para satisfazer a burguesia e manter esta no domínio do Estado. Mas cedeu às pressões intensificadas pelo proletariado que exigia melhores condições de trabalho ao fazer o aparelho estatal intervir nas relações de trabalho, que se desenrolavam alheias a qualquer regulamentação e de forma a garantir a maximização dos lucros dos empregadores, enquanto que os trabalhadores desenvolviam suas actividades laborais– para gerar esses lucros – de forma degradante à condição humana.

Estes direitos ficaram conhecidos como direitos sociais, culturais e económicos ou direitos colectivos, são direitos que se relacionam com a materialização do direito à igualdade, “são prestações positivas proporcionadas pelo Estado directa ou indirectamente, enunciadas em normas constitucionais, que possibilitam melhores condições de vida aos mais fracos, direitos que tendem a realizar a igualização de situações sociais desiguais”³³. Recebem esse *status de positivus* porque se tratam de “direitos dos cidadãos às prestações necessárias ao desenvolvimento pleno da existência

³¹ *Idem – Op. Cit.*, p. 177.

³² Embora carregue a palavra “ditadura”, regime pelo qual se faz uso da força, os idealizadores deste termo, que se popularizou através de Marx e Engels, o objectivo era instalar um regime democrático, em que representantes das camadas mais populares (o proletariado) ocupariam os aparelhos de Estado através do sufrágio universal e não mais seriam ocupados por representantes da elite económica (burguesia) que se escolhiam entre si.

³³ *Idem – Op. Cit.*, p. 288-289.

individual. Daí a sua designação como direitos positivos ou direitos de prestação”³⁴. Assim, o indivíduo enquanto particular passa a possuir o direito de obter algo através do Estado como o direito a usufruir de serviços públicos de saúde e educação³⁵.

O Estado passa a ter o dever de adoptar uma postura activa e medidas concretas, tanto para directamente garantir os direitos do indivíduo enquanto ser social, como também “proteger o exercício dos direitos fundamentais perante actividades perturbadoras ou lesivas dos mesmos praticadas por terceiros. Daí o falar-se da função de protecção de terceiros”³⁶. Ou seja, o Estado posto numa pequena caixinha pelo Estado Liberal, ganha protagonismo nas relações sociais.

São exemplos de direitos sociais os direitos dos trabalhadores, direito de greve, direito à saúde, direitos da seguridade social, direito à educação, direito à cultura, direito ao lazer.

Diversos Estados trouxeram ou elevaram a incidência do princípio da isonomia, de forma substancial e material, mas a presença deste não significou o mesmo tipo de compreensão deste dispositivo nas diversas realidades. A Constituição portuguesa de 1911, por exemplo, embora tenha sido promulgada num período de fortalecimento da normatização dos direitos sociais, Canotilho a situa como “coroamento do liberalismo democrático português”, seguindo a linha da Constituição Vintista de predomínio dos direitos de primeira dimensão e embriões dos direitos de segunda dimensão, ocupavam um lugar “mais que modesto no documento republicano não obstante o impulso humanista do ideário republicano”³⁷; seu principal avanço foi ter inaugurado a República em Portugal.

A primeira Constituição a sistematizar os direitos sociais de forma que estes passassem a ter protagonismo foi a Constituição mexicana de 1917, em vigor até o presente momento, trouxe uma extensa Declaração de Direitos Sociais, sobre trabalho e previdência social.

Em janeiro de 1918 é aprovada, na Rússia, a Declaração dos Direitos do Povo Trabalhador e Explorado, como desdobramento da Revolução Russa de cunho socialista³⁸. Além de trazer direitos sociais e económicos, alterou a estrutura do Estado,

³⁴ CANOTILHO, J. J. Gomes – **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**, 2003, p. 395-396.

³⁵ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 408.

³⁶ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 409.

³⁷ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 169-170.

³⁸ Essa Revolução criaria a União das Repúblicas Socialistas Soviéticas-URSS, não utilizamos esse termo neste parágrafo em virtude deste Estado só ter sido criado formalmente em 1922.

que deixou de ser absolutista para assumir um modelo social, sem ter passado por um modelo Liberal antes, como predominava na época. A Declaração não tratou de direitos individuais, a articulação dos direitos de primeira e segunda dimensão vieram meses depois, quando em julho do mesmo ano foi promulgada a Constituição Soviética de 1918.

Em 1919 ocorre um marco importante para os direitos fundamentais de segunda dimensão, a assinatura do Tratado de Versalhes, promovido pela Liga das Nações. Embora tenha tido como objectivo principal pacificar a relação entre as nações após a Primeira Guerra Mundial e trate de diversos assuntos, trouxe uma Parte destinada à Organização Internacional do Trabalho-OIT, organização que estava sendo criada para pacificar também as relações de trabalho, que vinham sendo motivo de conflitos internos em diversos países. Trouxe para o centro dessas relações a necessidade de o trabalho ocorrer de forma decente, respeitando a condição humana, estabeleceu como princípios: a liberdade sindical, abolição do trabalho forçado e trabalho infantil, eliminação de formas discriminatórias.

Neste mesmo ano também é promulgada a Constituição do Império Alemão, mais conhecida como Constituição de Weimar, de 1919, fruto da Revolução Alemã, motivada pela derrota alemã na Primeira Guerra Mundial. Embora tenha mantido o termo “Império”, extinguiu o regime monárquico vigente e implantou a democracia. Destinou capítulos para os direitos sociais, que denominou de direitos “da vida social”, “da educação e escola” e “da vida económica”. Inaugurou os direitos fundamentais dos trabalhadores na Alemanha. Esta Constituição foi, e continua sendo utilizada por muitos como o primeiro e/ou principal marco dos direitos fundamentais de segunda dimensão; não concordamos com essa concepção face o protagonismo da Constituição mexicana, que além de ter surgido antes, produz efeitos até hoje por ter estruturado um modelo de Estado e direitos fundamentais muito à frente do seu tempo.³⁹

A Constituição portuguesa de 1933 “pontualizou melhor que o legislador republicano de 1911 alguns direitos sociais, económicos e culturais e as correspondentes imposições estaduais para sua satisfação”, sob a influência de Weimar, eleva ao patamar constitucional dos direitos de segunda dimensão “os vários domínios da ‘ordem económica e social’, são formalmente constitucionalizados... deixou de ser um estatuto organizatório liberal para se erigir em constituição programático-dirigente”⁴⁰.

³⁹ FACHIN, Edson – **Cem anos depois, tempos de Weimar**, 2019.

⁴⁰ CANOTILHO, J. J. Gomes – **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**, 2003, p. 183.

No Brasil, a Revolução de 30 faz Getúlio Vargas chegar ao poder e inaugurar uma era de forte cunho social, umas das suas primeiras medidas foi criar o Ministério do Trabalho e vasta legislação trabalhista, bem como democráticas – como o Código e Justiça Eleitorais, instituição do voto feminino. Sob a influência de Weimar, em 1934 é promulgada a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, em que deu início “a normatividade constitucional dos direitos sociais... inicialmente se tratava de normatividade essencialmente programática”, trouxe um título sobre a ordem económica e social e outro título sobre educação e cultura, foi a primeira Constituição brasileira com direitos sociais, económicos e culturais. Embora tenha tido vida curta, a Carta Constitucional de 1937 que a sucedeu, fez alterações na estrutura do Estado para garantir maior concentração e poder nas mãos de Vargas, mas manteve os direitos e garantias fundamentais de segunda dimensão.

1.1.4. Estado de Direito Democrático e direitos fundamentais de terceira dimensão

Vimos até o momento a conformação dos modelos de Estado Liberal e do Estado Social, que se distinguem a partir do tipo de direitos fundamentais que inauguraram, ambos possuem em comum a submissão ao império da lei, a divisão de poderes e a proteção de direitos fundamentais, “a superação do Liberalismo colocou em debate a questão da sintonia entre o Estado de Direito e a sociedade democrática. A evolução desvendou sua insuficiência e produziu o conceito de Estado Social de Direito, nem sempre de conteúdo democrático”⁴¹. Tanto que para Carl Schmitt a expressão “Estado de Direito” poderia se adequar a qualquer forma de organização da sociedade, como feudal, estamental, burguês... social⁴². O Estado Social “não foi capaz de assegurar a justiça social nem a autêntica participação democrática do povo no processo político”⁴³.

Na nossa viagem no tempo, chegamos no século XX, marcado por duas Grandes Guerras de repercussão mundial, o fim da Segunda Guerra Mundial, em 1945, fortaleceu as aspirações democráticas ao redor do mundo que se horrorizava com as atrocidades cometidas neste período bélico, principalmente pela Alemanha nazista.

⁴¹ SILVA, José Afonso da – **Curso de Direito Constitucional Positivo**, 2013, p. 114.

⁴² *Idem* – **Op. Cit.**, p. 115.

⁴³ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 120.

Na Itália, de 1922 à 1943, instalou-se um Estado ditatorial, conhecido como Itália fascista, sob a condução de Benito Mussolini. Em Portugal, de 1926 à 1974, conhecido como Estado Novo de viés autoritário, sob a influência de António Salazar. Na Alemanha, o Estado totalitário de 1933 à 1945, conhecido como Alemanha nazista, conduzida por Adolf Hitler. Na Espanha, de 1936 à 1975, a Guerra Civil culminou na Espanha Franquista, Estado autoritário sob a condução de Francisco Franco. Retrocessos no trilhar do constitucionalismo e da democracia.

O Brasil passou por diversos conflitos internos e regimes ditatoriais distintos no século XX, seja no início do século com os esforços para consolidar a primeira República, recém proclamada; nas décadas de 30 e 40, conhecido como Estado Novo sob a condução de Vargas; e nas décadas de 60 à 80, período conhecido como ditadura militar. Nos períodos ditatoriais houve a manutenção formal dos direitos individuais, com restrições materiais às liberdades e garantias, e manutenção formal e material de direitos colectivos; mas crescentes insatisfações com a ausência de liberdades e opressões, acompanhados do clamor por um regime democrático⁴⁴.

As Guerras Mundiais e os regimes nacionais com viés ditatorial foram as fontes materiais determinantes para a próxima guinada dos direitos fundamentais, que foram denominados de direito de terceira dimensão. Surgiram da insatisfação colectiva externadas em movimentos nacionais de resistência, de carácter grevista, estudantil ou ideológico.

A Constituição da República Italiana, de 1947, é a primeira constituição promulgada neste novo contexto de mundo pós-guerra, que implantou regime democrático e continua em vigor até a actualidade, dentre os países do ocidente com maior influência.

Em 1948, países da América se reúnem para criar a Organização dos Estados Americanos-OEA e editar a Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem, lançada antes mesmo da Declaração Universal dos Direitos Humanos-DUDH e criação da Organização das Nações Unidas-ONU, também em 1948. Os documentos possuem conteúdo semelhante, visam contribuir para a convivência fraterna entre os Estados e seus povos; reconheceram de forma expressa a dignidade da pessoa humana, o ideal democrático, a resistência à opressão e a concepção comum desses direitos. Foram

⁴⁴ Neste período vigoraram no Brasil, além das já citadas Constituições de 1934 e 1937, a Constituição de 1946, a Constituição de 1967 e em 1969 foi editada uma primeira Emenda Constitucional que alguns constitucionalistas, como Afonso da Silva, consideram como uma nova Constituição.

editadas com o propósito de contribuir para a paz mundial, elencou os direitos fundamentais das diversas gerações que passaram a ser compreendidos no plano internacional como direitos humanos.

O constitucionalista brasileiro Afonso da Silva critica a falta de eficácia de algumas normas da DUDH, ao citar Dalmo Dallari “permanecendo no formalismo cínico e mentiroso da afirmação de igualdade de direitos, onde, grande parte do povo vive em condições desumanas” e complementa dizendo que a Declaração “não dispõe de um aparato próprio que a faça valer, tanto que o desrespeito acintoso e cruel de suas normas, nesse mais de meio século de sua existência, tem constituído uma regra trágica, especialmente no nosso continente e também no nosso país”, para ele, uma democracia não se afirma pela inscrição dos direitos fundamentais, mas por sua realização eficaz.⁴⁵

Para reforçar a DUDH e estes Pactos, em 1950, a ONU editou a Convenção da Salvaguarda dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais, que entrou em vigor em 1953, ratificada por 17 países da Europa e criou duas instâncias determinantes para que a efectividade da declaração fosse alcançada: a Comissão Europeia de Direitos do Homem e o Tribunal Europeu de Direitos do Homem.

Para contribuir com a materIALIZAÇÃO dos preceitos da DUDH, a ONU lançou outros textos como o Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos-PIDCP e o Pacto Internacional de Direitos Económicos, Sociais e Culturais-PIDESC, ambos de 1966. A adesão dos Estados nacionais aos documentos ocorreu de forma gradual, o Brasil, por exemplo, aderiu apenas em 1992.

No continente americano, é aprovada a Convenção Americana de Direitos Humanos, mais conhecida como pacto de San José, de 1969, que instituiu a Comissão Interamericana de Direitos Humanos e a Corte Interamericana de Direitos Humanos.

A criação de Tribunais e Cortes internacionais para “julgar” a postura dos países, contribuiu para pressionar que países que não se enquadravam nessa formatação, refletissem sobre a necessidade de realizarem mudanças internas.

A Constituição portuguesa de 1976 é caracterizada por Canotilho como unitextual, rígida, longa, programática e compromissória, numa descontinuidade constitucional⁴⁶. Fruto da Revolução de 25 de Abril de 1974, conhecida como Revolução dos Cravos, o que minimizou as influências externas. De forte cunho social e democrático, fortaleceu

⁴⁵ *Idem – Op. Cit.*, p. 165-167.

⁴⁶ CANOTILHO, J. J. Gomes – **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**, 2003, p. 194.

os direitos fundamentais das diversas gerações, está em vigor até a actualidade, fazendo-a a Constituinte mais longeva de Portugal.

Em 1988 é promulgada a vigente Constituição da República Federativa do Brasil, conhecida como Constituição Cidadã, pela ampla participação da população, considerada moderna e avançada, inaugura no ordenamento jurídico constitucional brasileiro os direitos fundamentais de terceira dimensão, que abriu um novo período democrático no país.

Neste período, o Estado de Direito encontra o complemento que melhor permite sua realização, o carácter democrático, como resposta aos períodos ditatoriais vividos por muitos países no século XX, que cercearam liberdades e garantias.

Afonso da Silva chama o carácter democrático de componente revolucionário pelo poder de transformação do *status quo*⁴⁷. A escolha do constituinte português foi pelo Estado de Direito Democrático, do constituinte brasileiro foi pelo Estado Democrático de Direito. No caso português, “‘democrático’ qualificando o Direito e não o Estado. Essa é uma diferença formal, entre ambas as constituições”; no caso brasileiro “o ‘democrático’ qualifica o Estado, o que irradia os valores da democracia sobre todos os elementos constitutivo do Estado e, pois, também sobre a ordem jurídica”.⁴⁸ Embora Afonso da Silva estabeleça esta distinção, alguns teóricos como Jorge Miranda não detectam diferença dessa ordem na materialização das normas.

Para Elías Díaz, essa fórmula do Estado é responsável por concretizar o processo de convergência que possa garantir a passagem do neocapitalismo para o socialismo ao promover a institucionalização jurídica do poder popular, que para este se traduz na realização democrática do socialismo⁴⁹. Compreendendo este modo de produção como uma das decisões do povo português, como consta no preâmbulo da CRP, cuja vontade foi externada através da Assembleia Constituinte de abrir caminho para uma sociedade socialista.

Para Kelsen “Estado e Direito são conceitos idênticos. Na medida em que ele confunde Estado e ordem jurídica, todo Estado, para ele há de ser Estado de Direito”⁵⁰. O Estado democrático “se funda no princípio da soberania popular, que ‘impõe a participação efectiva e operante do povo na coisa pública, participação que não se exaure,

⁴⁷ SILVA, José Afonso da – **Curso de Direito Constitucional Positivo**, 2013, p. 114.

⁴⁸ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 122.

⁴⁹ *Idem* – **Ibidem**.

⁵⁰ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 116.

como veremos, na simples formação das instituições representativas, que constituem um estágio da evolução do Estado Democrático, mas não o seu completo desenvolvimento’. Visa, assim, a realizar o princípio democrático como garantia geral dos direitos fundamentais da pessoa humana.

Pedro Lenza classifica os direitos da terceira dimensão como direitos transindividuais “direitos que vão além dos interesses do indivíduo, pois são concernentes à proteção do gênero humano, com altíssimo teor de humanismo e universalidade”⁵¹, foram concebidos à luz da terceira palavra de ordem da Revolução Francesa de 1789, a fraternidade. São exemplos de direitos fundamentais de terceira dimensão direitos de solidariedade ou fraternidade, direito ao desenvolvimento, direito ao meio ambiente, direito de comunicação, direito ao patrimônio comum da humanidade, direito à paz.

Mais recentemente, ganha corpo o debate sobre a classificação de uma quarta e quinta dimensões de direitos fundamentais, não sendo pacificado como as três primeiras dimensões. A quarta dimensão, para o italiano Norberto Bobbio, seria de direitos referentes ao patrimônio genético, e para o brasileiro Paulo Bonavides, versaria sobre a globalização dos direitos fundamentais. Uma quinta dimensão é citada por Paulo Bonavides para posicionar o direito à paz numa dimensão diferente, caracterizando-o como um supremo direito da humanidade⁵². Sobre estes não nos aprofundaremos face este tema possuir papel introdutório no presente trabalho.

Os direitos fundamentais, ou direitos humanos (variante conforme o local de positivação da norma), evoluíram e continuam sua jornada evolutiva da mesma forma que seus destinatários, os seres humanos e seus processos históricos. Tão grande a importância que assumiram nos ordenamentos jurídicos dos Estados contemporâneos, que se caracterizam como inalienáveis, imprescritíveis e irrenunciáveis, ocupando papel de superioridade frente outras normas.

1.2. Constitucionalização dos direitos fundamentais

Para que os direitos fundamentais sejam bem compreendidos, necessário entender o sentido e a forma que assumem, conforme leciona Canotilho, isso passa por compreender a sua positivação, constitucionalização e fundamentalização. A “positivação de direitos fundamentais significa a incorporação da ordem jurídica positiva dos direitos

⁵¹ LENZA, Pedro – **Direito constitucional esquematizado**, 2019, p. 1158.

⁵² *Idem* – **Op. Cit.**, p. 1158-159.

considerados ‘naturais’ e ‘inalienáveis’ do indivíduo”, mas não bastaria a incorporação em qualquer lugar, essa positivação possui um local exacto: a Constituição. Vai além ao citar Cruz Villalon: onde não existir constituição não haverá direitos fundamentais.⁵³

Quando traz a “constitucionalização” como um segundo estágio para introduzir o tema, o intuito não é ser redundante quanto ao protagonismo da Constituição em elencar esta categoria de direitos subjectivos dos seres humanos, mas abordar a necessidade da mesma Constituição que codifica os direitos fundamentais, estabelecer um controle jurisdicional da constitucionalidade dos actos normativos que regulam estes direitos, interpretando-os e os materializando como normas jurídicas vinculativas⁵⁴.

A “fundamentalização” se desdobra em aspectos formais e material. O aspecto formal por serem direitos colocados num grau superior da ordem jurídica, em que a revisão possui procedimentos agravados com limites próprios e vincular de forma imediata os poderes públicos. O aspecto material remonta a ideia de que o conteúdo dos direitos fundamentais é fundamental para o Estado e para a sociedade, devendo a constituição estar aberta a outros direitos que não sejam formalmente fundamentais⁵⁵. Nesse sentido, a Constituição da República deixa claro, para que não ocorra sombra de dúvida quanto ao aceite da materialidade dos direitos fundamentais, em seu artigo 16.º.

Na actualidade, os direitos fundamentais de primeira dimensão constam de forma expressa na Constituição portuguesa agrupados no Capítulo denominado “direitos, liberdades e garantias pessoais”, na Constituição brasileira como “direitos e deveres individuais” (nos diversos incisos do art. 5.º) e na Constituição italiana como “direitos e deveres dos cidadãos nas relações civis”. Inicialmente classificados como direitos fundamentais de primeira geração, após debates sobre a limitação do termo “geração”, predominou o debate que culminou por substituir esta expressão por “dimensão”.

A segunda dimensão dos direitos fundamentais possui uma conotação fortemente social, a Constituição portuguesa os classifica como “direitos e deveres económicos, sociais e culturais”, a Constituição brasileira como “direitos sociais” e a Constituição italiana como “direitos e deveres dos cidadãos nas relações ético-sociais”.

A terceira dimensão dos direitos fundamentais, foi organizada de forma dispersa nas constituições portuguesa, brasileira e italiana.

⁵³ CANOTILHO, J. J. Gomes – **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**, 2003, p. 377.

⁵⁴ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 378.

⁵⁵ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 379.

Afonso da Silva classifica as Constituições actuais em quatro: 1) constituições liberais – divide estas nas liberais típicas, que não contêm direitos sociais, como a dos EUA e Bélgica; e nas liberais com reconhecimento de direitos sociais, como as da Itália, Alemanha e México; 2) constituições transformistas – que prometem transição para o socialismo democrático pluralista, de forma explícita ou implícita, como os casos de Portugal, Brasil e Espanha; 3) constituições socialistas – consubstanciadas na igualdade, predominando casos que conjugam o socialismo real com autoritarismo, cita como exemplos a China, Cuba e Coreia do Norte; 4) constituições ditatoriais – que não reconhecem formalmente os direitos do homem e humanos, nem na perspectiva liberal, nem na social, ou os faz vagamente, como a de Gana, Camboja e Cingapura; ou trazem direitos destas categorias, mas listam várias exceções que chegam a nulificá-los, como os casos da Arábia Saudita, Egito e Nepal⁵⁶.

1.3. A igualdade enquanto princípio e direito

Em Portugal, todas as constituições, em contextos monárquicos ou republicanos, trouxeram de forma expressa o princípio da igualdade. A promoção da igualdade consiste numa das tarefas fundamentais do Estado português, elencada no rol de tarefas escritas no art. 9.º da vigente Constituição da República Portuguesa-CRP, neste primeiro momento codifica o dever do Estado de promover a igualdade real entre os portugueses e a igualdade entre homens e mulheres. A normatização da igualdade, de forma mais ampla, vem expressa na CRP na Parte destinada aos direitos e deveres fundamentais, no Título reservado aos princípios gerais, desta feita, a igualdade surge travestida de princípio no artigo 13.º, em seu número um “consagra o princípio da igualdade jurídica, enquanto princípio geral de Direito. Por sua vez, o número dois enuncia uma série de factores em razão dos quais ‘ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever’”⁵⁷. Na CRP, este enunciado antecede o Título II que traz o rol de direitos, liberdades e garantias do Estado português, é precedido apenas pelo princípio da universalidade (art. 12.º), que guarda relação com a própria essência da igualdade.

⁵⁶ SILVA, José Afonso da – **Curso de Direito Constitucional Positivo**, 2013, p. 170-171.

⁵⁷ GOUVEIA, Jorge Bacelar; COUTINHO, Francisco Pereira – **Enciclopédia da Constituição Portuguesa**, 2013, p. 191.

Na Constituição da República Federativa do Brasil-CRFB vigente, a igualdade vem elencada logo no seu preâmbulo, como um dos valores supremos da República brasileira, em seguida orienta no Título I, que trata dos “Princípios fundamentais”, em seu art. 4.º, inciso V, que as relações internacionais do Brasil devem ser regidas pelo princípio da igualdade entre Estados; e no Título seguinte, que trata “Dos direitos e garantias fundamentais”, estampa a igualdade no *caput* do art. 5.º “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e estrangeiros residentes no País, a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade”, e destrincha após este texto uma sequência de direitos fundamentais decorrentes destes. A igualdade se posiciona entre os principais direitos garantidos aos seus tutelados.⁵⁸

A vigente Constituição da República Italiana-CRI traz em seu Título I os “Princípios fundamentais” que norteiam a República italiana, em seu artigo 3 orienta que seus cidadãos são portadores da mesma dignidade social e são iguais perante a lei, sendo vedadas as discriminações baseadas “de sexo, de raça, de língua, de religião, de opiniões políticas, de condições pessoais e sociais”, devendo a República remover os obstáculos de ordem social e económica que limitem a igualdade e o pleno desenvolvimento da pessoa humana.⁵⁹

Vemos que nos três casos apresentados, a escolha dos constituintes quanto a forma de apresentação da igualdade em suas respectivas Cartas se deu de formas distintas, enquanto os constituintes português e italiano apresentaram a igualdade como princípio fundamental, o constituinte brasileiro optou por apresentá-la como direito fundamental. Antes de aprofundarmos a noção de igualdade, importante delinear a distinção entre princípio e direito.

Não aprofundaremos como Paulo de Barros Carvalho, que dedicou estudos e obras à linguagem e métodos no campo jurídico, mas trazemos elementos importantes, como o ponto de partida, pela compreensão de que o conteúdo normativo é alcançado após a actividade interpretativa das fórmulas linguísticas contidas nos actos normativos como textos legais e enunciados, por exemplo, num processo intelectualivo⁶⁰.

A palavra “princípio”, por si só, carrega consigo uma infinidade de possibilidades de sentidos que variam de acordo com a sociedade que estão inseridos e o momento

⁵⁸ CONSTITUIÇÃO da República Federativa do Brasil, 1988.

⁵⁹ CONSTITUIÇÃO da República Italiana, 1947.

⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros – **Direito tributário: linguagem e método**, 2011, p. 130.

histórico que se situam. Remonta ao início de algo, origem, ponto de partida, bastante utilizado na seara filosófica e diversos campos das ciências, “pois toda ciência repousa em um ou mais axiomas (postulados)”, seja qual for a área que se relacione, cada princípio se apresentará de forma proposicional, descritiva ou prescritiva.⁶¹

No campo das ciências jurídicas, um princípio é uma linguagem traduzida para o universo jurídico-prescritivo, um ponto de vista sobre o real conforme os valores dos indivíduos que o interpreta⁶². Além de ser utilizada para significar o próprio valor, no Direito é utilizado para denotar as regras e apontar normas que estabeleçam critérios e limite objectivo⁶³.

No período do jusnaturalismo, os princípios eram abstractos, com normatividade nula ou duvidosa, orientados por uma razão de limitado saber e muito sentir, “um conjunto de verdades objectivas derivadas da lei divina e humana”⁶⁴. O período que sucede este é o do juspositivismo, em que os princípios passam a preencher o vazio normativo deixado pelo período do naturalismo, os princípios passam a ser normatizados nos Códigos, mas seguem com conteúdo abstracto e generalizado, manifestando-se apenas normas gerais, como normas fundamentais e basilares do sistema, normas directivas ou princípios gerais, como normas indefinidas e como normas indirectas⁶⁵. No período denominado de pós-positivismo, os princípios se posicionam como pedestal normativo nas Constituições e passam a ser tratados como normas-valores de eficácia suprema, que impõem obrigações legais como direito⁶⁶.

A partir de premissas linguísticas, Carvalho traz uma reflexão sobre a relação dos princípios com as normas jurídicas:

O direito positivo, formado unicamente por normas jurídicas, não comportaria a presença de outras entidades, como por exemplo, princípios. Estes não existem ao lado de normas, co-participando da integridade do ordenamento. Não estão ao lado das unidades normativas, justapondo-se ou contrapondo-se a elas. Acaso estivessem, seriam formações linguísticas portadoras de uma estrutura sintática. E qual é esta configuração lógica? Ninguém, certamente, saberá responder a tal pergunta, porque princípios são ‘normas jurídicas’ carregadas de forte conotação axiológica. É o nome que se dá a regras do direito positivo.⁶⁷

Carvalho redige à luz da influência da escola de doutrinadores como Hans Kelsen e Georg Jellinek.

⁶¹ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 264.

⁶² *Idem* – **Op. Cit.**, p. 256.

⁶³ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 265.

⁶⁴ BONAVIDES, Paulo – **Curso de Direito Constitucional**, 2003, p. 259-261.

⁶⁵ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 262-263.

⁶⁶ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 264-266.

⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros – **Direito tributário: linguagem e método**, 2011, p. 261.

Para Ronald Dworkin, os princípios precisam ser tratados como direitos, pelo facto de ambos possuírem a capacidade de impor uma obrigação legal⁶⁸. Dentre os que reconhecem essa força normativa do princípio e o compreende como espécie de norma, diversas são as formas de classificá-lo, três visões se destacam para Bonavides, das quais destacamos duas. Uma em que as normas são classificadas conforme seu grau de generalidade e qualidade: um princípio é uma espécie de norma que possui alto grau de generalidade, enquanto a regra é uma espécie de norma com baixo grau de generalidade⁶⁹. Outra em que Robert Alexy se destaca como defensor, de que as normas se distinguem em virtude do grau e da qualidade, cria então o critério gradualista-qualitativo: os princípios são normas de otimização, que podem ser cumpridas em graus distintos, enquanto as regras devem ser implementadas exactamente como determina, podendo ser cumpridas ou não.

Partimos dessa premissa, da compreensão que norma é género, da qual os princípios e as regras são espécies.

Alguns autores estabelecem a distinção entre essas duas espécies a partir do seu carácter hipotético-condicional, são os casos de Josef Esser e Karl Larenz. Para Esser, os princípios são normas que definem quais são os fundamentos para que um determinado mandamento seja encontrado, enquanto que as regras definem a própria decisão. Para Larenz, os princípios são normas que possuem grande relevância para o ordenamento jurídico, destes fundamentos derivam as normas de comportamento⁷⁰; possuem função positiva, ao influenciar decisões sucessivas, ou função negativa, ao excluir valores contrapostos e normas que o carreguem⁷¹.

Outro critério de distinção é o que parte do modo final de aplicação da norma, nestes se enquadram Ronald Dworkin e Robert Alexy. Para Dworkin, os princípios operam num modo “mais ou menos”, pois não determinam uma decisão, mas possuem fundamentos que devem ser aliados aos fundamentos de outros princípios; enquanto as regras operam num modo de “tudo ou nada”, se sua hipótese de incidência é preenchida, a regra é válida e sua consequência deve ser aceita, ou a hipótese não é preenchida e não será considerada válida. Para Alexy, os princípios são normas que podem permanecer

⁶⁸ BONAVIDES, Paulo – **Curso de Direito Constitucional**, 2003, p. 265.

⁶⁹ Idem – **Op. Cit.**, p. 277.

⁷⁰ ÁVILA, Humberto – **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, 2013, p. 43.

⁷¹ CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 378.

validadas mesmo quando superados por outros princípios; como as regras são obrigações objectivas que podem ou não ser preenchidas, não podem ser ponderadas na sua aplicação.⁷²

Por fim, um terceiro e último critério para concluirmos este assunto no presente trabalho, sem a ousadia de ter pretendido esgotá-lo, apresentamos o critério estabelecido a partir do conflito normativo, além dos autores americano e alemão já apresentados no parágrafo anterior, trazemos Claus-Wilhelm Canaris. Para Dworkin, caso ocorra uma colisão entre princípios, prevaleceria o princípio com maior peso, mas ambos os princípios continuariam válidos, o que não seria possível essa consequência no caso de colisão entre regras. Para Alexy, não existe a prevalência imediata de um princípio sobre outro no caso de conflito, mas a ponderação que determina essa prevalência nas situações concretas que se essa mensuração se mostre necessária, estando ambos os princípios dentro da mesma ordem jurídica; enquanto que no caso das regras se verificaria se uma regra está ou não dentro desta ordem jurídica. Para Canaris, os princípios e as regras se diferenciam pela forma com interação com outras normas, que diferente das regras, os princípios só receberiam seu conteúdo de sentido através do processo dialéctico de complementação e limitação.⁷³

Os princípios surgem como linhas que iluminam e permitem uma maior compreensão dos sectores normativos, atraem no seu entorno as regras jurídicas, alguns aparecem como preceitos expressos⁷⁴, possuem como dever imediato a promoção de um estado ideal de coisas, impõe como dever mediato a adopção de uma conduta necessária, justifica-se pela correlação entre efeitos da conduta e o estado ideal das coisas, sua pretensão de decidibilidade consiste na concorrência e parcialidade. As regras são normas que possuem como dever imediato a adopção de uma conduta descrita, como dever mediato mantem fidelidade à finalidade subjacente e aos princípios superiores, possuem como justificação a correspondência entre o conceito da norma e o conceito do facto, sua pretensão de decidibilidade é a exclusividade e a abarcância.⁷⁵

As regras denominadas no presente trabalho de “direitos”, desdobramentos dos princípios que objectivam materializá-lo nos diversos campos e níveis de relações entre

⁷² ÁVILA, Humberto – **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, 2013, p. 48-49.

⁷³ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 56-57.

⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros – **Direito tributário: linguagem e método**, 2011, p. 266-267.

⁷⁵ ÁVILA, Humberto – **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, 2013, p. 85.

os indivíduos e dos indivíduos para com o Estado e suas instituições, bem como das imposições estatais.

A igualdade que o constituinte brasileiro traz como princípio explícito, está inserida no seu breve Título I da CRFB que trata “Dos Princípios Fundamentais”, com quatro artigos. A igualdade é apresentada como um dos objectivos a serem alcançados pela República Federativa do Brasil-RFB, a igualdade social e regional, ao abordar no inciso III do art. 3º, que constitui objectivo fundamental da República “erradicar a pobreza e a marginalização e *reduzir as desigualdades* sociais e regionais” (grifo nosso), falarmos em desigualdade é falarmos de igualdade, pois só através da garantia e promoção da igualdade que a desigualdade poderá ser reduzida e erradicada. A igualdade volta a ser elencada como princípio da igualdade entre os Estados, no inciso V do art. 4.º, que trata da forma como a RFB deve atuar nas suas relações internacionais, ou seja, o princípio orienta uma relação entre Estados, mas não é possível detectarmos de forma explícita o princípio da igualdade como orientador da aplicabilidade dos direitos. Apenas no Título II, que trata “Dos Direitos e Garantias Fundamentais”, que a igualdade surge como regra, como direito direccionado para hipóteses com um nível de definição maior como, logo no inciso I do art. 5.º, traz a igualdade de direitos e obrigações entre homens e mulheres; no inciso VII do mesmo artigo, a igualdade de acesso a assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação colectiva; no *caput* do art. 7.º que trata da igualdade de direitos que deve existir entre os trabalhadores urbanos e rurais e no inciso XXXII deste mesmo artigo, que trata da igualdade de direitos entre os trabalhadores que atuam com trabalho manual, técnico e intelectual.

No caso do constituinte português, vemos que a igualdade foi promovida como um valor com alto grau de generalidade, com um nível de protagonismos maior, pois além de ser apresentada dentre os “Princípios Fundamentais”, antes mesmo da Parte I ser inaugurada, ao tratar da igualdade entre os Estados no art. 7.º que aborda as relações internacionais da República Portuguesa-RP; da igualdade real entre os portugueses ao listar as tarefas fundamentais do Estado português, na alínea d), do art. 9.º, e da igualdade entre homens e mulheres na alínea h) do mesmo artigo. Na Parte I que trata dos “Direitos e deveres fundamentais”, no seu primeiro Título que trata dos “Princípios gerais”, a igualdade é apresentada como princípio da igualdade no art. 13.º, orienta que todos os cidadãos possuem a mesma dignidade social e são iguais perante a lei, vedando privilégios e tratamentos diferenciados em virtude da ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação

económica, condição social ou orientação sexual; princípio que orienta os direitos, liberdade e garantias que são elencados no Título seguinte.

A apresentação da igualdade enquanto princípio, compreendendo este como “conteúdos preceptivos, com a força de comandos jurídicos imperativos... o que implica, portanto, a sua imediata operatividade sobre os órgãos de aplicação do direito constitucional”⁷⁶, indica sua posição de destaque na hierarquia das normas e natureza normogenética, sua concretização é compatível com as diversas condicionantes fácticas e jurídicas⁷⁷. Paulo de Barros Carvalho vai além e classifica o princípio da isonomia como um “sobreprincípio”, estando em posição superior quando comparado com outros princípios e normas constitucionais⁷⁸.

O princípio da igualdade possui posição de destaque no direito contemporâneo, seja no seu aspecto formal ou material, para Gomes Canotilho é um dos princípios que estrutura o regime geral dos direitos fundamentais⁷⁹, para Aliomar Baleeiro “a igualdade é pilar básico do Estado Democrático de Direito”⁸⁰; para João Ricardo Catarino, é princípio estruturante⁸¹.

O princípio da igualdade é um dos valores basilares dos Estados de Direito, um valor supranacional, um dos pilares da Revolução Francesa de 1789. No século XX, a igualdade transcende a subjectividade do universo dos princípios para adentrar no universo da objectividade das regras e direitos de feição objectiva, expresso logo na primeira parte do art. 1.º da DUDH, onde determina a igualdade em dignidade e em direitos a todos os seres humanos; e, em diversos documentos internacionais nos Pactos Internacional de 1966, o PIDCP e o PIDESC. Ocupa posição de destaque nas Constituições nacionais.

Nos Estados de Direito se assenta a generalidade e universalidade das normas, que devem valer para todos, destes preceitos flui a igualdade “invoca-se, com frequência, a doutrina da vontade geral de Rousseau para fundamentar a afirmativa de que a igualdade só pode ser atingida por meio de normas gerais”, devendo-se compreender o contexto histórico que Rousseau formulou esse pensamento: no absolutismo que imperava no

⁷⁶ GOUVEIA, Jorge Bacelar; COUTINHO, Francisco Pereira – **Enciclopédia da Constituição Portuguesa**, 2013, p. 295.

⁷⁷ CANOTILHO, J. J. Gomes – **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**, 2003, p. 1161.

⁷⁸ SABBAG, Eduardo – **Manual de Direito Tributário**, 2012, p. 136.

⁷⁹ CANOTILHO, J. J. Gomes – **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**, 2003, p. 426.

⁸⁰ BALEIRO, Aliomar – **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, 2010, p. 852

⁸¹ CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 377.

século XVIII, o impacto de “gerais” não possuía uma abrangência tão ampla quanto a compressão na actualidade.

Para o mestre Canotilho, o princípio da igualdade conjuga de forma dialéctica três dimensões: uma dimensão liberal, em que o princípio da igualdade posiciona todas as pessoas como iguais perante a lei, geral e abstracta, considerada universal devido a sua impessoalidade; dimensão democrática, que proíbe discriminações no exercício do poder político; dimensão social, que realça a função social deste princípio, impõe que a desigualdade fáctica seja eliminada para atingir a igualdade real. A conjugação destas três dimensões estrutura o Estado de direito democrático e social, que faz impor a igualdade na aplicação do direito, assegurada pela universalidade da lei e proíbe o estabelecimento de diferenças entre os cidadãos a partir de condições subjectivas; garante que os cidadãos possam participar da vida política da colectividade e acessar cargos públicos e funções políticas com igualdade; exige que as desigualdades de facto sejam eliminadas para que a igualdade material nos planos económico, social e cultural seja assegurada. Com essa densidade o princípio da igualdade passa a se realizar como direito, um direito subjectivo específico e autónomo e como liberdade e garantia.⁸²

A igualdade como uma garantia, assume feições de naturezas distintas, uma natureza defensiva que protege os cidadãos contra tratamentos desiguais sem a devida justificação e uma natureza positiva de dimensão prestacional e dimensão correctiva no caso da constatação de desigualdades que necessitem ser atenuadas ou corrigidas através de medidas como as denominadas acções afirmativas.

O jurista português José Gomes Canotilho chama a atenção para que o princípio da igualdade não seja vinculado apenas ao Estado de Direito, mas que se vincula como um princípio também do Estado Social “pode e deve considerar-se um princípio de justiça social. Assume relevo enquanto princípio de igualdade de oportunidades e de condições reais de vida... esta igualdade conexiona-se, por um lado, com uma política de ‘justiça social’”⁸³, noção determinante para que os direitos sociais, económicos e culturais sejam compreendidos como imposições constitucionais e trilhem o caminho das suas respectivas efectivações.

Da mesma forma compreende o jurista brasileiro Aliomar Baleeiro, que não visualizava incompatibilidade na relação entre o princípio da igualdade e o Estado nas

⁸² CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, Vital – **Constituição da República Portuguesa Anotada**, vol. 1, 2007, p. 337.

⁸³ CANOTILHO, J. J. Gomes – **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**, 2003, p. 430.

suas principais conformações na actualidade (de Direito, Social e/ou Democrático), pois este princípio “visa à redução dos contrastes económico-sociais, à redistribuição de renda, enfim, o princípio da igualdade que serve ao Estado Social ou à democracia concreta. O conceito de igualdade é una, assim como é uma a ideia de Estado Democrático de Direito”⁸⁴. Logo, a acepção da noção de igualdade não teria variantes nestas formas ou combinações entre essas formas de Estado.

Visto nestas perspectivas, parece que essa compreensão seria óbvia, no entanto, há reflexões que seguem outros sentidos. Citamos como exemplo o jurista austríaco Hans Kelsen, que “negou a possibilidade de uma justiça material, assim como a admissão da igualdade sob o ângulo substancial, pois sendo o tema uma questão axiológica, não seria objecto da ciência pura do Direito”⁸⁵, ou seja, à luz da sua Teoria Pura do Direito, compreendia pela impossibilidade da relação entre as normas jurídicas e os valores estabelecidos pela sociedade. Para Kelsen, a igualdade seria detectada “perante a lei” e “na lei”, seu conceito mais adequado seria o de igualdade perante a lei:

supõe tão somente uma aplicação correta da lei, a qual decorre da própria estrutura lógica da norma. Portanto, norma e igualdade são uma tautologia. Não existe conteúdo jurídico da igualdade, materialmente considerada, isto é, não lhe assiste conteúdo científico (sob o ângulo da ciência pura do Direito) que permita carrear substância ao conceito⁸⁶.

A igualdade perante a lei é expressão clássica, consiste na obrigação que as normas jurídicas carregam consigo de no momento que forem aplicadas aos casos concretos, sejam respeitados o seu texto normativo. A igualdade na lei consiste na obrigação de que no momento da sua elaboração, seja produzida com as distinções que são permitidas pela constituição. Na lei seria uma exigência dirigida tanto àqueles que criam as normas jurídicas gerais como àqueles que as aplicam aos casos concretos.

Essas duas dimensões da igualdade são dirigidas à destinatários distintos. A igualdade perante a lei é destinada a todos que aplicam as normas aos casos concretos, ou seja, os operadores do direito, que possuem o dever de destinar a norma de forma isonômica tal qual ela se apresenta para todos que adotem as condutas previstas nas hipóteses fácticas. A igualdade na lei é destinada a todos que criam as normas, ou seja, os legisladores, para que no momento da produção da norma jurídica seja atentado que a norma que está por nascer deve respeitar igualdade e as desigualdades permitidas constitucionalmente.

⁸⁴ BALEEIRO, Aliomar – **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, 2010, p. 858.

⁸⁵ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 860.

⁸⁶ *Idem* – **Ibidem**.

Para Catarino, o princípio geral da igualdade não exprime apenas a ideia de igualdade formal, ou seja, não é apenas uma igualdade perante a lei; mas, principalmente, de igualdade material, neste sentido, o autor ainda estabelece a distinção entre igualdade da lei, na lei e pela lei. Sendo a igualdade material “uma igualdade da lei que obriga o legislador quer a não efectuar distinções arbitrárias nem a tratar desigualmente o que é igual (igualdade na lei) ou igualmente o que seja desigual, quer a fazer discriminações visando compensar certas desigualdades fácticas (igualdade pela lei)”⁸⁷.

Na CRP, no art. 13.º, nº 1, 2ª parte, quando traz que os cidadãos são iguais “perante a lei”, trata da igualdade no universo das ciências jurídicas, para Canotilho, a palavra “lei”, neste artigo, está inserida com o sentido de ordem jurídica, que proíbe diferenças e discriminações na seara pública e privada das relações⁸⁸.

O papel do legislador é determinante para que no momento na aplicação da norma não ocorra margem para aplicações antagónicas, ou extremas. Dada a elevada subjectividade das dessemelhanças presentes na sociedade, que crescem com o passar dos anos, necessário que sejam estabelecidos critérios claros e objectivos para delinear quais dessemelhanças serão permitidas à luz da legalidade. Critérios que não apenas sejam elencados, mas fundamentados, “o legislador será chamado a enfrentar a legitimidade dos critérios adotados, com base na razoabilidade... o Estado, diante de diferenças reais, pode se abrir à discriminação, desde que esta seja razoável, ou seja, mostre-se como racionalmente tolerável”⁸⁹. Nesta fase legislativa, o princípio da razoabilidade é evocado para se fazer presente como método.

Para Afonso da Silva essa distinção é desnecessária no Brasil e mais usual no exterior e justifica que “a doutrina como a jurisprudência já firmaram, há muito, a orientação de que a igualdade perante a lei tem sentido que, no exterior, se dá à expressão igualdade na lei, ou seja: o princípio tem como destinatários tanto o legislador como os aplicadores da lei”. Argumenta ainda, quanto ao destinatário destes preceitos, que o destinatário principal é o legislador, pois o aplicador da lei já está obrigado a aplicá-la, com fidelidade, conforme os critérios contidos na própria lei, fundamenta sua postura na obra de Francisco Campos “o mandamento constitucional se dirige particularmente ao legislador e, efectivamente, somente ele poderá ser o destinatário útil de tal mandamento.

⁸⁷ CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 377-378.

⁸⁸ CANOTILHO J. J. Gomes; MOREIRA, Vital – **Constituição da República Portuguesa Anotada**, vol. 1, 2007, 338.

⁸⁹ SABBAG, Eduardo – **Manual de Direito Tributário**, 2012, p. 136-137.

O executor da lei já está, necessariamente, obrigado a aplicá-la”⁹⁰ não havendo liberdade para a definição de outros critérios.

Da mesma forma é o entendimento de Leite de Campos ao tratar da relação entre justiça e igualdade em matéria tributária, ao afirmar que “a justiça tributária assenta, antes de mais, na igualdade perante a lei. Igualdade que se impõe tanto ao legislador ordinário como a quem vai aplicar a lei”⁹¹, ou seja, não haveria distinção de destinatário, pois ambas as possibilidades seriam atingidas por esta forma de igualdade. E de José Casalta Nabais, que não vislumbra na prática diferença quantos aos destinatários da igualdade perante a lei da igualdade na lei⁹².

Importante falarmos na relação entre a igualdade e a liberdade, um binómio indissociável para a realização de ambos, pois a igualdade “é um pressuposto para a uniformização do regime das liberdades individuais a favor de todos os sujeitos de um ordenamento jurídico. A igualdade jurídica surge, assim, indissociável da própria liberdade individual”⁹³, para Canotilho, a liberdade igual é “o paradigma estruturante da ordem jurídico-constitucional portuguesa”, indispensável para que os bens sociais sejam distribuídos ou redistribuídos entre a população, as nações e as gerações⁹⁴.

Outra relação importante é com a democracia, “a igualdade constitui o signo fundamental da democracia”⁹⁵, o regime democrático surge justamente da necessidade dos indivíduos de participarem da definição dos rumos do Estado e governo, da composição dos seus Poderes, do estabelecimento de normas e suas materializações, sem que estes poderes sejam facultados apenas à grupos restritos da sociedade. É na democracia que os critérios de participação na vida política do país são os mais amplos, neste regime é que ocorre a materialização da igualdade política.

O desafio do constitucionalismo moderno é fazer com que a igualdade que é formalmente reconhecida nas constituições, a igualdade perante a lei, seja materializada. Nesta fase ocorre um afastamento da compreensão inicial da igualdade de só ser garantida à alguns grupos e da igualdade formatada pelo liberalismo clássico. As desigualdades exacerbadas em diversos países do mundo, agravadas a cada crise económica mostram que essa necessidade é concreta. Essa vertente social lança a igualdade “na ordem dos

⁹⁰ SILVA, José Afonso da – **Curso de Direito Constitucional Positivo**, 2013, p. 217-218.

⁹¹ CAMPOS Diogo Leite de; CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de – **Direito Tributário**, 2000, p. 121.

⁹² NABAIS, José Casalta – **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**, 2000, p. 435.

⁹³ CANOTILHO, J. J. Gomes – **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**, 2003, p. 426.

⁹⁴ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 480.

⁹⁵ SILVA, José Afonso da – **Curso de Direito Constitucional Positivo**, 2013, p. 213.

factos, de carácter económico-material. O Estado intervencionista põe-se a serviço de uma nova ordem social e económica mais justa, menos desigual, em que seja possível a cada homem desenvolver digna e plenamente sua personalidade”⁹⁶, além da sua estreita relação com a liberdade e a democracia, a igualdade atua como o dosador entre os aspectos sociais e económicos.

Para Jorge Miranda, mesmo que a igualdade não conste de forma expressa no art. 288.º da CRP, não se abstém de ser lei de revisão constitucional por ser definidora e estruturar o sistema jurídico constitucional “é um limite material implícito da revisão constitucional e sua preterição acarretaria uma derrogação ou quebra inadmissível”⁹⁷. Sobre limites materiais na aplicação da igualdade, num processo judicial polémico nos EUA, o caso *Plessy versus Ferguson*, a Corte Suprema americana decidiu que não havia dano ao princípio da isonomia de negros serem proibidos de frequentarem escolas mantidas apenas para brancos, a compreensão era que de a igualdade se materializava ao garantir que nas escolas para negros todos desta raça⁹⁸ fossem igualmente tratados. Este entendimento apenas foi alterado em 1954, no caso *Brown versus Board Education*⁹⁹. Essa mudança de entendimento exemplifica as alterações nas concepções de como a igualdade deve ser aplicada.

O Tribunal Constitucional português possui vasta produção jurisprudencial, sendo pacífica a compreensão de que o princípio da igualdade “é um dos princípios estruturantes do sistema constitucional global”, uma vez que ‘o Estado de direito democrático consagrado na nossa Constituição é, de entre o mais, estruturado pelo princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei’¹⁰⁰.

A jurisprudência portuguesa endossa o entendimento das necessárias e constitucionais distinções, conforme vemos no Acórdão n.º 39/88 do Tribunal Constitucional que delimita o que está no campo do proibido e o que se posiciona no campo das distinções permitidas:

O princípio da igualdade não proíbe, pois, que a lei estabeleça distinções. Proíbe, isso sim, o arbítrio: ou seja, proíbe as diferenciações de tratamento sem fundamento material bastante, que o mesmo é dizer sem qualquer justificação razoável, segundo critérios de valor objectivo constitucionalmente relevantes. Proíbe também que se tratem por igual situações essencialmente desiguais. E

⁹⁶ BALEEIRO, Aliomar – **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, 2010, p. 857.

⁹⁷ MIRANDA, Jorge – **Curso de Direito Constitucional**, 2016, p. 296.

⁹⁸ A palavra “raça” foi mantida neste parágrafo por ser o termo utilizado no julgado em questão, mas endossamos a tese de que dentre os seres humanos só há uma raça, a raça humana, dentro deste as pessoas são distinguidas por suas características no fenótipo, genótipo, orientações e escolhas diversas.

⁹⁹ BALEEIRO, Aliomar – **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, 2010, p. 850.

¹⁰⁰ MIRANDA, Jorge – **Curso de Direito Constitucional**, 2016, p. 192.

proíbe ainda a discriminação: ou seja, as diferenciações de tratamento fundadas em categorias meramente subjectivas como são as indicadas exemplificativamente no n.º 2 do artigo 13.º.¹⁰¹

Ignorar a necessidade de tratamento desigual é atentar contra a igualdade, o direito à igualdade pode ser tanto de tipo positivo como tipo negativo¹⁰² e deve ser assegurado em ambas vertentes, pois a materialidade para ser alcançada precisa estar alicerçada nos seus diversos pilares:

Do ponto de vista da igualdade material, os diferentes aspectos, os distintos critérios de comparação não são impossíveis ou contraditórios. São apenas aspectos de um mesmo fenómeno, compondo um todo unitário de sentido e valor, que se complementam: segurança jurídica, generalidade, a abolição de privilégios, graduação de tributos de acordo com a capacidade contributiva, igualação de oportunidades e redução das grandes disparidades socioeconómicas para o desenvolvimento nacional harmonioso (progressividade, incentivos, prémios extrafiscalidade).¹⁰³

Para que a igualdade ultrapasse a linha da formalidade e adentre no campo da materialidade, é fundamental que sejam estabelecidos critérios de distinção e comparação entre os indivíduos.

1.3.1. Critérios de distinção constitucionais

Como vimos até o presente estágio do trabalho, compreender a igualdade significa entender que para que o ideal de igualdade seja alcançado, faz-se necessário verificar se a igualdade está sendo aplicada entre iguais, pois a aplicação de uma mesma norma de forma fria para desiguais significaria o descumprimento da igualdade e o objectivo da sua positivação não seria atingido. Tratar desiguais de forma igual é proferir tratamento injusto, pois a ideia de igualdade se vincula ao ideário de justiça. Mas, o que pode ser considerado igual e o que pode ser considerado desigual? Eis o cerne do debate sobre igualdade, que objectivamos responder ao longo deste trabalho, ao menos em matéria tributária.

O direito à igualdade evoluiu na sua codificação no sentido de contribuir para que o ideário de justiça fosse atingido, como bem expõe Klaus Tipke “toda ideia de igualdade (e de justiça), no Direito, supõe o confronto, a comparação. E é pelo contraste no tratamento igual ou desigual que nascem os sentimentos de justiça ou de injustiça”¹⁰⁴. Reside nos contrastes a dosimetria dentre o que poderá ser considerado legal ou ilegal.

¹⁰¹ TRIBUNAL Constitucional – Acórdão n.º 39/88, Disponível em <https://dre.pt/dre/detalhe/acordao/39-1988-287591>

¹⁰² CANOTILHO, J. J. Gomes – **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**, 2003, p. 430.

¹⁰³ BALEEIRO, Aliomar – **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, 2010, p. 859.

¹⁰⁴ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 851.

As sociedades contemporâneas são cada vez mais multiculturais, heterogêneas, eivadas de diferenças de diversos tipos. Os indivíduos que se sentem apercebidos de forma diferente do que detecta como maioria na sociedade, reivindicam que essa condição que o faz se sentir (ou “julgado” socialmente) diferente não seja uma barreira para que seus direitos das diversas dimensões sejam gozados. Surge um debate sobre as majorias e minorias, de como equacionar os interesses de grupos distintos numa mesma sociedade, de forma que todos (ou a maioria) possa sentir que a justiça está sendo realizada.

Neste contexto, é cada vez mais comum nas sociedades contemporâneas “a procura de um equilíbrio entre bem comum e interesse de grupo como entre a igualdade e aquilo a que se vem chamando ‘direito de diferença’”¹⁰⁵, com o objectivo de eliminar ou reduzir as desigualdades. Para que este fim seja atingido, muitas vezes necessita que novos benefícios sejam concedidos “tem sido fruto quer da difusão das ideias quer das lutas pela igualdade travadas por aqueles que se encontravam em situações de marginalização, opressão e exploração”¹⁰⁶. O surgimento de benefícios ou especificidades na aplicação da norma para algum grupo, nunca é resultado de um debate pacífico, geralmente essas diferenças de tratamento são alvo de intensos debates. Entender quais diferenças podem gerar a maior percepção de justiça é o cerne da questão.

Alguns debates sobre distinções codificadas nas constituições, que seriam vedadas, foram arrefecidos. Na CRP, no número 2 do art. 13.º temos a vedação da concessão de privilégios, benefícios, prejuízos, privações ou isenções em virtude de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação sexual.

No Brasil, na CRFB, no caput do seu art. 5.º a lista de proibições aparece de forma mais genérica, ao vedar as distinções de qualquer natureza; ao longo dos setenta e oito incisos deste artigo constam outras distinções vedadas como a que logo no seu primeiro inciso ao textualizar que homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações.

Já na Itália, a CRI se assemelha à portuguesa ao especificar em seu art. 3.º quais discriminações são vedadas, no caso as que ocorram em virtude de sexo, de raça, de língua, de religião, de opiniões políticas, de condições pessoais e sociais, impondo à República italiana a dever de remover os obstáculos sociais e económicos que limitem a liberdade e igualdade de facto, que impeçam o pleno desenvolvimento enquanto pessoa

¹⁰⁵ MIRANDA, Jorge – **Curso de Direito Constitucional**, 2016, p. 291.

¹⁰⁶ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 292.

humana e que impeçam a efectiva participação dos trabalhadores na organização política, económica e social do país.

Ao lermos estes textos o tema aparenta não ter tanta complexidade, bastaria o operador do direito e o legislador se atentarem que essas diferenças são irrelevantes, não devem ser levadas em consideração, e aplicar o que está expresso. Mas quando nos deparamos com os casos concretos, ou trechos mais adiante das constituições citadas, vemos que a impressão inicial de simplicidade, rapidamente evapora no ar. Exemplo, a distinção entre homens e mulheres é das primeiras vedações constitucionais, mas quando se trata da licença concedida como direito após o nascimento ou adoção de filho, os prazos concedidos para fruição do direito são distintos; seja em Portugal, onde o período obrigatório na licença parental é diferente para homens e mulheres; seja no Brasil com a licença maternidade com período superior à licença paternidade.

Em capítulo que aborda a igualdade quanto à criação do direito, de direito igual, o mestre Canotilho fala sobre a necessidade dos contornos do princípio à igualdade serem bem delineados “não significa que o princípio da igualdade formal não seja relevante nem seja correcto. Realça-se apenas o seu carácter tendencialmente tautológico, uma vez que o cerne do problema permanece irresolvido, qual seja, saber quem são os iguais e quem são os desiguais”, ou seja, a formalidade da igualdade é insuficiente para que a igualdade seja respeitada como direito de facto. Exemplifica justamente no direccionamento que pretendemos dar ao presente trabalho, ao citar uma lei fiscal impositiva que estabelece “mesma taxa de imposto para todos os cidadãos seria formalmente igual, mas seria profundamente desigual quanto ao seu conteúdo, pois equiparava todos os cidadãos, independente dos seus rendimentos, dos seus encargos e da sua situação familiar”¹⁰⁷. Ou seja, mesmo a CRP vedando expressamente o tratamento privilegiado, beneficiado, em razão da condição social, estabelecer taxas iguais para indivíduos com condições sociais distintas seria desigual e uma afronta ao princípio da igualdade.

Na CRFB, o art. 145, §1.º, ao tratar dos princípios gerais do Sistema Tributário Nacional-STN, traz a primeira e principal proibição de tratamento igual em matéria tributária, ao orientar que os impostos deverão ter carácter pessoal, devendo ser graduados conforme a capacidade económica do contribuinte, que será aferida ao identificar o património, os rendimentos e as actividades económicas do indivíduo na condição de

¹⁰⁷ CANOTILHO, J. J. Gomes – **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**, 2003, p. 427.

contribuinte. O que deve ser levado em consideração no momento de definir quanto que um contribuinte brasileiro deverá pagar são suas características pessoais.

Sobre este dispositivo, em comentário no parágrafo anterior, Baleeiro comenta que “ao assegurar a pessoalidade e a graduação segundo a capacidade económica, esse dispositivo veda a distinção entre aqueles que demonstrem possuir as mesmas forças económicas”¹⁰⁸ endossando o entendimento de que as desigualdades só devem ser implementadas entre os diferentes, mas quando se tratar de grupo com as mesmas características, deve ser implementada norma com igual peso e medida.

As menções aos exemplos acima, português e brasileiro, não foram suficientes para clarificarmos quais distinções estão à margem da constitucionalidade. Para começarmos a clarear este entendimento, citamos a ministra do Supremo Tribunal Federal-STF brasileiro, Cármen Lúcia que de forma objectiva orienta que “as desigualdades naturais são saudáveis, como são doentes aquelas sociais e económicas, que não deixam alternativas de caminhos singulares a cada ser humano único”¹⁰⁹, definição de critérios simples e brilhante.

Para o ministro do STF Alexandre de Moraes, a proibição reside quando as diferenças são definidas de forma arbitrária, que as discriminações não podem ser absurdas – aqui reside uma elevada margem de subjectividade – pois a desigualdade é exigência da própria Justiça:

Para que as diferenciações normativas possam ser consideradas não discriminatórias, torna-se indispensável que exista uma justificativa objectiva e razoável, de acordo com critérios e juízos valorativos genericamente aceitos, cuja exigência deve aplicar-se em relação a finalidade e efeitos da medida considerada, devendo estar presente por isso uma razoável relação de proporcionalidade entre os meios empregados e a finalidade perseguida, sempre em conformidade com os direitos e garantias constitucionalmente protegidos¹¹⁰.

Nessa linha, as diferenciações precisam ser: a) devidamente justificadas de forma objectiva e razoável, sendo abusivas as que forem estipuladas de forma discricionária; b) analisadas em relação a sua finalidade e efeitos; c) estabelecidas conforme a proporcionalidade entre meios e finalidade.

Eduardo Sabbag segue mesma linha de pensamento para contribuir com a reflexão da relativização da igualdade, que o tratamento com base na isonomia deve ser linear perante os dessemelhantes deve ser racional “a adoção de um dado fator de discriminação,

¹⁰⁸ BALEEIRO, Aliomar – **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, 2010, p. 863.

¹⁰⁹ SILVA, José Afonso da – **Curso de Direito Constitucional Positivo**, 2013, p. 215.

¹¹⁰ MORAES, Alexandre de – **Direitos humanos fundamentais: teoria geral, comentários aos arts. 1.º e 5.º da Constituição da República Federativa do Brasil, doutrina e jurisprudência**, 2011, p. 87-88.

sem qualquer correspondência com a lógica racional de diferenciação, colocará em xeque a almejada ideia de igualdade”¹¹¹; falar de racionalidade significa dizer que as definições não podem ocorrer orientadas por intuições e sentimentos, pela carga valorativa que cada indivíduo constrói do mundo a partir das suas experiências pessoais, sociais e políticas.

Compreendendo que os princípios constitucionais que orientam o Executivo, ou o Legislativo ou o Judiciário, são princípios constitucionais que incidem sobre o Poder Público, ou seja, se expresso constitucionalmente como princípio geral de um Poder, pode ser interpretado e aplicado em situação evocada como necessário por outro; trazemos pensamento sobre a racionalidade na seara administrativa: “racionalidade na formação das decisões administrativas, postergando uma obrigação de ponderação de todos os interesses afetados pela atuação administrativa e a recusa da arbitrariedade decisória”¹¹². Sendo a racionalidade uma dimensão positiva do princípio da imparcialidade, a carga normativa deste princípio produz efeitos além do universo dos gestores públicos, mas também no universo dos operadores do direito e dos legisladores.

A tão almejada e difícil de ser alcançada, imparcialidade, é fundamental para o êxito da missão de distinguir, sua previsão constitucional enquanto princípio expresso no art. 266.º, n.º 2, da CRP, não se limita à Administração Pública, como bem escreve Gustavo Rozeira, na Enciclopédia da Constituição Portuguesa, ao falar da imparcialidade no exercício da função jurisdicional, fala da sua relação com os direitos fundamentais que nos traz preciosa reflexão “o princípio da imparcialidade integra-se no próprio conteúdo essencial de um direito fundamental de natureza análoga à dos direitos, liberdades e garantias e, como tal, cobra a força própria desta categoria de direitos fundamentais”¹¹³. Sendo a igualdade um direito fundamental de primeira dimensão, expresso na forma de princípio, sua associação com o princípio da imparcialidade é essencial.

Estabelecemos essas conexões, mas Rozeira não deixa de mencionar de forma directa a relação deste princípio da imparcialidade com o exercício da função legislativa, “o legislador ordinário institui um registro de interesses, de natureza pública, e impôs aos Deputados a obrigação de declararem a existência de qualquer interesse particular sempre que apresentem projeto de lei ou intervenham em quaisquer trabalhos parlamentares”¹¹⁴, esses mecanismos contribuem, mas não impede a influência dos valores que os

¹¹¹ SABBAG, Eduardo – **Manual de Direito Tributário**, 2012, p. 135.

¹¹² GOUVEIA Jorge Bacelar; COUTINHO, Francisco Pereira – **Enciclopédia da Constituição Portuguesa**, 2013, p. 194.

¹¹³ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 193.

¹¹⁴ *Idem* – **Ibidem**.

legisladores carregam consigo, que eles deixem de afetar directamente o conteúdo das normas no que toca seu mérito.

A racionalidade e a imparcialidade são instrumentos para alcançar uma produção e aplicação de norma de forma justa. Para Baleeiro, quando se estiver diante de uma norma tida como válida “sua não aplicação só pode ser motivada pelas peculiaridades do caso *sub judice*, o que não será uma quebra da igualdade formal, mas a confirmação de que para as hipóteses realmente díspares, a regra de tratamento não pode ser a mesma, mas deverá ser outra”; sua aplicação pressupõe que os conceitos abstractos da norma e o conceito concreto do caso sejam comparados¹¹⁵, eis outro instrumento importante, a comparabilidade.

O papel do legislador é de extrema importância, a criação de normas que necessitem adentrar na materialidade da igualdade e definir discriminações legais, assemelha-se à uma neurocirurgia que exige precisão milimétrica. Da mesma forma que o legislador possui o dever de não distinguir, *pari passu* possui o dever de discriminar, como ângulos de um mesmo lado que se interpretam e conjugam¹¹⁶. Celso Antônio Bandeira de Mello, em sua obra “O conteúdo jurídico do princípio da igualdade” faz o esforço de tentar delimitar situações em que o preceito constitucional da isonomia seria ofendido na produção de normas pelo legislador:

I – a norma singulariza actual e definitivamente um destinatário determinado, ao invés de abranger uma categoria de pessoas, ou uma pessoa futura e indeterminada;

II – a norma adotada como critério discriminador, para fins de diferenciação de regimes, elemento não residente nos factos, situações ou pessoas por tal modo desequiparadas. É o que ocorre quando pretende tomar o factor ‘tempo’ – que não descansa no objeto como critério diferencial;

III – a norma atribui tratamentos jurídicos diferentes em atenção a factor de *discrimen* dotado, que, entretanto, não guarda relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados;

IV – a norma supõe relação de pertinência lógica existente em abstracto, mas o *discrimen* estabelecido conduz a efeitos contrapostos ou de qualquer modo dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente;

V – a interpretação da norma extrai dela distinções, *discrimens*, desequiparações que não foram professadamente assumidas por ela de modo claro, ainda que por via implícita.¹¹⁷

Essa contribuição é um esforço concreto de tentar esboçar limites objectivos para trilhar um caminho de legalidade na criação das normas.

Em matéria tributária, o princípio da capacidade contributiva é “o critério de comparação com base no qual se mede a igualdade na tributação”, devendo o legislador

¹¹⁵ BALEEIRO, Aliomar – **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, 2010, p. 862.

¹¹⁶ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 863.

¹¹⁷ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 864-865.

definir em qual proporção a capacidade contributiva se dará em cada imposto ou situação tributária, através de norma critério ou de norma interposta que carregue o conteúdo para concretizar de forma específica a capacidade contributiva.¹¹⁸ Mas antes de avançarmos sobre a capacidade contributiva, que será objecto de aprofundamento no Capítulo 2, passemos antes por reflexões sobre a igualdade tributária.

1.4. Igualdade tributária

A igualdade é preceito constitucional que se faz presente em todos os ramos do Direito, necessária nas diversas situações e possibilidades da vida humana, em matéria tributária não seria diferente, principalmente quando tomamos a devida dimensão do papel dos tributos para garantir a materialização de diversos direitos, seja a partir das prestações positivas do Estado, seja na sua atuação de status negativo para garantir o respeito às leis e à ordem. Sem arrecadação, não há o que se falar em garantia do direito à vida, quando um indivíduo necessitar dos serviços de socorro; do direito à educação ao assegurar o ensino gratuito para os que não possuem condição económica de usufruí-lo no sector privado; do direito à justiça que garanta a imparcialidade na prestação jurisdicional; do direito à saúde através de um serviço universal gratuito.

A igualdade, que nas primeiras formas de codificação se apresenta sob o aspecto negativo, de limitar a atuação do Estado, com o avanço do Direito Tributário a igualdade necessitou assumir uma feição cada vez mais positiva.

Para que os direitos fundamentais sejam materializados, o Estado precisa ser dotado de capacidade financeira e orçamentária, mediante a devida tributação. Para que sua estruturação nestes aspectos ocorra nos marcos do Estado de Direito, democrático e/ou social, o ônus fiscal deve ser repartido entre os indivíduos sob sua tutela de forma mais justa possível, falar em justiça significa falar em igualdade.

Esse ônus fiscal consiste num dever, uma obrigação de ordem pública com guarida constitucional, que os cidadãos possuem de pagarem impostos, que se sujeita às regras que equivalem às dos direitos fundamentais, orientadas pelos princípios da generalidade e da igualdade, previstos na CRP, respectivamente, nos artigos 12, n. 1, e 13, n. 2. A orientação da generalidade significa que todos os cidadãos, no geral, devem estar sujeitos ao pagamento de imposto, não devendo ocorrer distinções de classe ou índole política. A

¹¹⁸ NABAIS, José Casalta – **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**, 2000, p. 444.

igualdade orienta que os cidadãos devem estar sujeitos ao pagamento de impostos mediante critérios que estabeleçam medida idêntica para todos, que deve haver uniformidade no momento da repartição dos impostos, sem que ocorram discriminações indevidas. Esse dever fundamental de pagar impostos, que é orientado pela generalidade e igualdade (uniformidade), constitui o princípio da igualdade tributária.¹¹⁹

O princípio da igualdade tributária incide na imposição da repartição de impostos, mas também é utilizado como um dos fundamentos para a concessão de isenções e benefícios fiscais, caso essas situações excepcionais não garantam a aplicabilidade deste princípio, incorrerão na pena de concessão de privilégio constitucionalmente ilícito, uma espécie de regalia fiscal. Nabais utiliza, neste contexto, a utilização dos termos igualdade fiscal e igualdade contributiva ao lado de igualdade tributária, tema que merecerá nossa análise mais detalhada no próximo Capítulo, e chama a atenção para que esta reflexão ocorra na seara dos impostos fiscais, pois no plano da extrafiscalidade o cenário não é exactamente idêntico.¹²⁰

O princípio da igualdade tributária é concretizado na generalidade e na uniformidade dos impostos, é a vertente fiscal do princípio geral da igualdade, do qual decorre a igualdade tributária material.

Lecionam Leite de Campos que o direito à igualdade deve ser entendido em duas vertentes, na “igualdade de tratamento de todos os contribuintes pela lei e pela Administração. E igualdade do contribuinte e da Administração no procedimento e no processo”, embora na mesma página reconheçam que a igualdade na relação entre contribuinte e Administração está longe de ser realizada, face a desproporção da força que existe entre um indivíduo e a máquina estatal. Enquanto os excessos da Administração não são objecto de sanção, se um indivíduo praticar os mesmos actos, poderá sofrer penalidades na seara criminal.¹²¹

Afonso da Silva compreende que “o princípio da igualdade tributária relaciona-se com a justiça distributiva em matéria fiscal”¹²², sem a devida repartição do ônus, a igualdade se faria presente apenas de maneira formal e recairia no injusto tratamento que não se atenta às dessemelhanças.

¹¹⁹ NABAIS, José Casalta – **Presunções inilidíveis e princípio da capacidade contributiva**, 1998, p. 91.

¹²⁰ *Idem* – **Ibidem**.

¹²¹ CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de – **Direito Tributário**, 2000, p. 113.

¹²² SILVA, José Afonso da – **Curso de Direito Constitucional Positivo**, 2013, p. 223.

O princípio da igualdade fiscal “é actualmente encarado como uma expressão específica do princípio geral da igualdade, um princípio estruturante do nosso sistema constitucional global”¹²³, traduz a igualdade formal e a igualdade material, é um dos limites materiais impostos para a tributação.

O princípio da igualdade de tributação “assente no princípio da capacidade contributiva, diz-nos que as pessoas são tributadas em conformidade com a respectiva capacidade contributiva”, que caso não possuam essa capacidade, ficarão excluídos da incidência dos impostos, mas caso possuam, os cidadãos que possuírem a mesma capacidade pagarão o mesmo imposto¹²⁴. Para alguns doutrinadores, como Klaus Tipke, Carlos Mersán e Fernando Sainz de Bujanda, a igualdade tributária se reduz ao princípio da capacidade contributiva¹²⁵.

É no universo que se debruça o Direito Tributário que reinam as desigualdades, é nas diferenças económicas que a sociedade agoniza, “o princípio da igualdade é invocado, então, para justificar as desigualdades de tratamento em favor dos economicamente mais fracos, com o fim de reduzir as grandes disparidades e favorecer a igualação das condições concretas”¹²⁶. Endossamos os ensinamentos de Baleeiro, o Estado na sua faceta contemporânea, não pode quedar-se inerte perante as desigualdades o “conceito de igualdade não de vincula, na actualidade constitucional, à manutenção do status quo, mas ganha um conteúdo concreto que obriga o legislador a medidas mais socializantes”¹²⁷, a igualdade tributária é uma das medidas tomadas pelo legislador para estabelecer instrumentos concretos para que os indivíduos que se encontram em situações económicas díspares possam ser tratados com o respeito à essas diferenças.

A igualdade tratada nos textos constitucionais consiste numa meta político-constitucional, trata-se da igualdade de oportunidades e as correções das desigualdades uma das tarefas prioritárias dos seus respectivos Estados. Na CRP, nesta seara, a distribuição da riqueza e do rendimento são incumbências centrais do Estado, expressas na alínea b), do artigo 81.º da Constituição da República.¹²⁸

¹²³ NABAIS, José Casalta – **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**, 2000, p. 435.

¹²⁴ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 443.

¹²⁵ CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 374.

¹²⁶ BALEEIRO, Aliomar – **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, 2010, p. 871.

¹²⁷ *Idem* – **Ibidem**.

¹²⁸ GOUVEIA, Jorge Bacelar; COUTINHO, Francisco Pereira – **Enciclopédia da Constituição Portuguesa**, 2013, p. 191.

Na CRP, o título que trata do sistema financeiro e fiscal, traz em seu art. 103.º, n.º 1, sobre sistema fiscal, a necessidade de repartir de forma justa os rendimentos e a riqueza; e no art. 104.º, sobre os impostos, que a incidência deste sobre o rendimento pessoal visa reduzir as desigualdades, que a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos.

Na CRFB, o princípio da igualdade tributária está expresso na seção que trata das Limitações do Poder de Tributar, em seu art. 150.º, II, quando veda que os entes federados (União, Estados, Distrito Federal-DF e Municípios) instituem tratamento desigual aos contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibindo distinções em razão da ocupação profissional ou função exercida, independente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

A Lei Geral Tributária portuguesa foi editada para dar sequência às garantias dos contribuintes, Leite de Campos criticam que mesmo com este esforço, predominam as injustiças e inseguranças, em virtude das informações sobre os contribuintes não levarem em consideração o rendimento real, mas critérios de rendibilidade estabelecidos de forma administrativa. Aponta a necessidade de “constituir uma condensação das regras fundamentantes do Direito Tributário português. O que poderá e deverá servir de ponto de partida para a ‘recriação’ do Direito Tributário português a caminho da Justiça e dos direitos da pessoa”.¹²⁹ Vemos os caminhos desafiadores que o presente trabalho trilhará.

Nos marcos do modelo liberal de Estado, e da sua releitura neoliberal, essas distinções causariam insegurança jurídica, pois aberta a possibilidade de se estabelecer privilégios, a concessão deste poderia trilhar um caminho de retorno aos privilégios concedidos nos marcos do absolutismo. O medo do retrocesso, não pode gestar o medo que impeça o progresso, até que o ideário de sociedade justa possa ser alcançado, a construção de flexibilidade se impõe como necessária.

A igualdade percebida apenas como um princípio negativo do Estado é uma limitação para o desenvolvimento socioeconómico, significa manter as injustiças sociais, “compreende-se como justa a tributação proporcional à capacidade contributiva de cada um. No Direito Tributário, generalidade e capacidade contributiva são os correspondentes dessas noções de justiça como norma de tratamento”¹³⁰. Baleeiro traz a noção de generalidade e capacidade contributiva, no próximo capítulo, abordaremos de forma mais

¹²⁹ CAMPOS Diogo Leite de; CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de – **Direito Tributário**, 2000, p. 117-118.

¹³⁰ BALEEIRO, Aliomar – **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, 2010, p. 857.

aprofundada esses institutos, além de outros como progressividade e proporcionalidade e como eles são aplicados aos tipos de tributos, para verificarmos se está ocorrendo a devida materialização da igualdade.

Os critérios para a definição de como proceder com a repartição dos encargos tributários devem ocorrer na guarida do Direito Tributário e Fiscal, à luz do Direito Constitucional, critério que precisam ser densificados e que o princípio da igualdade seja compreendido de forma que seja garantido efeito útil¹³¹.

¹³¹ VASQUES, Sérgio – **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária**, 2008, p. 304.

Capítulo 2 – Limites constitucionais da tributação.

A actividade tributária não é uma criação moderna, remonta os povos da Antiguidade, mas tratar da necessidade de estabelecer limites na tributação de forma que sua aplicação se vincule à uma sensação de igualdade e justiça, só ocorreram muitos séculos adiante. Na presente pesquisa, os escritos mais antigos que esboçam essa preocupação datam do século XIII. Sua evolução acompanha o surgimento e aperfeiçoamento do Estado e dos direitos fundamentais.

Alguns doutrinadores, como João Ricardo Catarino, citam a Carta Marga de 1215, como a primeira manifestação constitucional que limita a tributação, quando em seu artigo 12.º dispõe que os ónus e subsídios impostos deveriam ser moderadamente fixados, para Catarino essa seria uma das primeiras apresentações da capacidade contributiva¹³².

Nas primeiras lições localizadas, fica demonstrado o esforço de pensadores de mostrar a importância do tema, como Giovani Botero, que em 1589 profetizava que “os povos, onerados além das suas forças, ou deixam o país, ou se revoltam contra o Príncipe, ou se entregam aos inimigos” e lançava lições para orientar o príncipe “não dilacerará nem atormentará os súditos com impostos inusitados e desproporcionados em relação às suas posses”¹³³. Na mesma linha seguia Florentino Francesco Guicciardi, que no início do mesmo século defendia que como os cidadãos seriam todos iguais e integravam um mesmo Estado, só seria possível “haver verdadeira justiça ou verdadeira igualdade se os impostos nos conduzirem a todos ao mesmo nível económico. Importa que nos tornemos tão iguais quanto a razão quer que sejamos”¹³⁴. No final deste século, já é possível constatar termos que nos são familiares na actualidade como o princípio da capacidade contributiva, defendido por Jean Bodin; imposto único e proporcionalidade, propostos por Guilherme de Taix, de forma que o imposto se relacionasse com as faculdades contributivas dos indivíduos¹³⁵.

A crescente insatisfação do povo com tributações excessivas contribui como um dos elementos que junto a outros catalisaram levantes populares e revoluções na Europa e na América, não avaliamos que tenham sido o factor determinante para que tais manifestações eclodissem, como Adolphe Thiers, que no início do século XIX atribuiu ao elemento tributação um dos objectivos principais e afirmou que “fizemos a revolução para sermos donos do imposto”¹³⁶.

¹³² CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 47.

¹³³ PALMA, Clotilde Celorico – **Da evolução do conceito de capacidade contributiva**, 2001, p. 112-113.

¹³⁴ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 119.

¹³⁵ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 120.

¹³⁶ CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 48.

Na transição do modelo de Estado Absoluto para o Estado Liberal, o individualismo era o valor de predominante promoção à época, influenciou as feições das primeiras técnicas utilizadas. O primeiro princípio a estabelecer um limite à tributação concebia que cada indivíduo deveria ser tributado na medida do benefício que recebia dos bens públicos, ou seja, a tributação seria equivalente ao benefício usufruído, relação que o fez ser denominado de princípio da equivalência ou princípio do benefício. Este princípio se relacionava com os direitos naturais em voga no período do absolutismo, vinculava-se com uma ideia de justiça comutativa. Neste período, desde o século XVIII, o entendimento de justiça fiscal predominante era de que o cidadão deveria contribuir com as despesas do Estado conforme extraia ações dos poderes públicos¹³⁷.

A doutrina liberal constituiu um sistema tributário cuja ideia era pautada numa fiscalidade socialmente neutra, que fazia com que os contribuintes permanecessem na situação económica que se encontravam. Sob a orientação do princípio do benefício, o imposto não permitia a redistribuição de riqueza, a manutenção dos contribuintes nas mesmas posições sociais, como se eles fossem intocáveis, consequência que passou a contar com críticas crescentes.¹³⁸ Embora possa parecer simples e sedutor, carece ao benefício uma base geral que o torna incompatível com a realidade para ser utilizado enquanto critério para a repartição dos encargos públicos, de forma que impossibilita que a política fiscal possa ser pautada na redistribuição de rendimentos e riquezas¹³⁹, um dos ideais almejados pelos formuladores de sistemas fiscais dos últimos séculos.

A doutrina se esforçou para tentar categorizá-lo e aprofundá-lo para melhorar sua aplicabilidade. Surgiram teorias como a teoria do sacrifício igual, absoluto ou total, na qual o contribuinte sofreria perda quantitativa de utilidade igual aos demais contribuintes; a teoria do sacrifício proporcional, igual sacrifício, na qual o contribuinte perderia “uma fracção da utilidade total do seu rendimento de modo a que a relação entre esta fracção e a utilidade total seja a mesma para todos”; e, a teoria do sacrifício marginal ou mínimo, na qual o sacrifício feito pelo contribuinte deve ocorrer de forma que a última unidade garanta o mesmo sacrifício para todos.¹⁴⁰ As duas primeiras teorias admitem a tributação dos impostos tanto de forma

¹³⁷ PALMA, Clotilde Celorico – **Da evolução do conceito de capacidade contributiva**, 2001, p. 117-118.

¹³⁸ VASQUES, Sérgio – **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária**, 2008, p. 283-284.

¹³⁹ CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 384-385.

¹⁴⁰ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 387.

regressiva, como proporcional ou progressiva, enquanto que a terceira comporta apenas impostos progressivos.¹⁴¹

Outra crítica que se desdobrou foi sobre a dificuldade ou impossibilidade de se calcular a quota-parte que caberia a cada contribuinte nos casos de bens do Estado ou providos por ele que possuíssem características indivisíveis como a defesa nacional, segurança pública, administração da justiça, diplomacia, instrução escolar, saúde pública, vacinação, dentre outros diversos exemplos, como calcular o benefício de cada contribuinte em cada uma dessas áreas? Como mensurar o benefício que cada contribuinte usufrui se os efeitos de cada área vão além de quem utiliza?¹⁴² Diversos serviços prestados pelo Estado geram benefícios não apenas para quem é tocado por eles directamente, exemplo: quando a segurança pública soluciona um dado crime e repara um dano causado à um cidadão, a punição exemplar do infractor e a indenização proporcionada ao lesado desestimula que outras pessoas que pensassem em cometer o mesmo crime não o cometam e eventuais futuros novos cidadãos lesados deixem de ter seus direitos violados, contribui para a redução de índices de criminalidade e gera uma sensação de segurança usufruída por toda a sociedade. Outro exemplo, quando indivíduos são infectados com doença com alto nível de contágio, quando a saúde pública trata desses enfermos de forma célere, evita que a doença se propague e outras pessoas venham a ser contagiadas, ou seja, não apenas os indivíduos infectados e tratados que são beneficiados, mas todos os outros indivíduos que deixaram de ser acometidos pela mesma doença infectocontagiosa em virtude do controle da sua transmissão. Como mensurar o benefício usufruído por esses indivíduos que foram protegidos de um provável contágio?

Há ainda o caso de indivíduos que necessitam usufruir de benefícios do Estado, como ter acesso à um tratamento de saúde longo e caro, sem o qual não poderá ter garantido seu direito à vida, mas não possuem meios para arcar com sua quota-parte referente aos serviços necessários, estes indivíduos deveriam ser privados do seu direito à vida? Os direitos fundamentais, inclusive os de primeira dimensão, só poderiam ser assegurados aos que possuíssem condições económicas para garanti-los?

Nessa perspectiva, o critério do benefício foi sendo analisado como um critério impraticável, que fundamentava um modelo tributário que na prática era insustentável. A característica de ser uma fórmula ambígua que era utilizada como um atributo positivo acabou por evidenciar que essa ambiguidade seria na verdade um grande entrave. A indivisibilidade do consumo de diversas áreas e a incapacidade de alguns indivíduos de não possuírem as condições

¹⁴¹ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 388.

¹⁴² VASQUES, Sérgio – **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária**, 2008, p. 285.

de arcar com sua parte por motivos de natureza social, impediam uma divisão correcta. Essa crítica possuía natureza científica e não apenas orientada por uma ideologia política, pois pela lógica do benefício não seria possível promover uma repartição de todos os serviços para todos os cidadãos de forma justa e compatível com a realidade de cada indivíduo.¹⁴³

Para John Stuart Mill, o princípio do benefício deveria ser rejeitado porque não seria possível atribuir valor certo a coisas que são incertas por sua própria natureza. Na doutrina portuguesa, diversos pensadores possuem o mesmo tipo de entendimento, como José Ferreira dos Santos, Joaquim Cunha Amorim e João Ribeiro Coelho. Para Domingos Carvalho Abreu, “a melhor prova da falsidade de um princípio destinado a ter uma realização prática é a impossibilidade da sua aplicação”.¹⁴⁴

Neste fim de século, em que a económica política e as finanças públicas eram de cunho liberal, o princípio do benefício agregou críticas pelos aspectos do seu valor científico e pelos pressupostos políticos que carregava, este princípio possuía a feição negativa, características que contribuíam para a garantia do Estado-Mínimo, que na seara fiscal se traduzia em combater a progressividade. O princípio do benefício se afastava da necessidade de entender a conformação interna dos tributos¹⁴⁵, vinculava o imposto a um conjunto específico de despesas públicas que o fez ser considerado um seguro, um imposto-seguro que interessava a classe proprietária. O Estado que amedrontava as liberdades individuais, cívicas e económicas da classe economicamente dominante, que procurava cultivá-lo de forma improdutivo, passa a alargar suas atribuições criando riquezas ou as reproduzindo semelhante aos particulares¹⁴⁶.

Após a constatação das insuficiências do benefício, da impossibilidade de constituição de uma base geral para a tributação e sua tese que tratava o tributo como um imposto-seguro, que tornava impossível a definição da carga tributária, cresceu o entendimento de que o critério do benefício deveria ser substituído pelo critério da capacidade contributiva “A mesma relação instrumental que a política económica clássica estabeleceu entre o benefício e as finanças neutras, estabelece-se agora entre capacidade contributiva e as finanças activas”. Caberia ao Estado intervir na forma como a riqueza era concentrada e distribuída, e não apenas observar a estratificação económica, a intervenção deveria ocorrer no sentido de promover uma distribuição justa e equilibrada.¹⁴⁷

¹⁴³ *Idem – Op. Cit.*, p. 285-286.

¹⁴⁴ *Idem – Ibidem.*

¹⁴⁵ *Idem – Op. Cit.*, p. 281.

¹⁴⁶ *Idem – Op. Cit.*, p. 282.

¹⁴⁷ *Idem – Op. Cit.*, p. 283-284.

Para dar solução, ou tentar solucionar, os problemas sociais ocasionados pela Revolução Industrial, o Estado Social que passava a ser desenhado, saía da inércia para adotar uma postura mais atuante, ativa, diligente, trazia no seu conjunto de normas um olhar mais cuidadoso com as especificidades e necessidade de cada universo de cidadãos, “passou-se a entender que a melhor forma de concretização da justiça seria, no âmbito da tributação pessoal, o recurso a taxas progressivas”¹⁴⁸. Uma postura que passou a transmitir maior sensação de justiça social, nesta fase que começa a se estabelecer uma ligação entre a capacidade contributiva e a igualdade.

Cresce a visão de que a mera existência e funcionamento do Estado já gerava a responsabilidade dos cidadãos de contribuírem com sua manutenção, independente da utilização directa de seus serviços e fruição de benefícios¹⁴⁹.

No século XIX, ocorre uma revisão pela doutrina do pensamento económico clássico e da fiscalidade liberal que predominavam até então. Para Sérgio Vasques, a “capacidade contributiva como critério de igualdade tributária se deve largamente à filosofia idealista germânica e à escola do socialismo catedrático”¹⁵⁰. Atribui ao pensamento socialista a compreensão de que o bem estar social não seria possível de ser alcançado num nível aceitável sem a intervenção do Estado para corrigir os desequilíbrios gerados pelo sistema económico capitalista, pois apenas a interacção dos agentes económicos seria insuficiente, devendo o imposto servir à redistribuição da riqueza e a remodelação social. À filosofia idealista germânica, atribuiu o interesse colectivo do Estado, com diferenciação e superioridade perante os interesses particulares, onde o indivíduo fica subordinado à colectividade.¹⁵¹ Mas afirma que a influência dominante na doutrina portuguesa seria da doutrina francesa, que após longo domínio da influência de Jean-Baptiste Say e do entusiasmo com Proudhon, quem se tornaria a próxima referência dos portugueses na matéria de finanças públicas seria Leroy-Beaulieu, “ensaia-se a tipificação das figuras tributárias, precisam-se os conceitos relativos à incidência subjectiva e objectiva dos tributos públicos, esclarecem-se os momentos essenciais da sua vida e transformação”¹⁵².

O imposto deixa de ser tratado em paralelo às prestações comutativas vinculadas ao direito privado, para ser tratado em oposição, afastando-se da produção e circulação de riqueza para se aproximar da repartição entre as classes sociais; a noção de eficiência e neutralidade do

¹⁴⁸ PALMA, Clotilde Celorico – **Da evolução do conceito de capacidade contributiva**, 2001, p. 132.

¹⁴⁹ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 117-118.

¹⁵⁰ VASQUES, Sérgio – **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária**, 2008, p. 277.

¹⁵¹ *Idem* – **Op. Cit.**, p.277-278.

¹⁵² *Idem* – **Op. Cit.**, p.279.

Estado para lidar com o tema, dão lugar à equidade e justiça tributária. Até o final do século XIX a preocupação com a incidência do imposto era da sua interferência no mercado livre, quando passa a ocorrer uma preocupação em identificar quais sectores económicos suportavam o imposto efectivamente, desta forma, a denominada teoria da incidência se desloca do plano da neutralidade para o da justiça social.¹⁵³

Para a doutrina financeira alemã, neste final de século o aspecto elementar da capacidade contributiva estava em fazer com que o imposto incidisse sobre a riqueza do contribuinte de forma que atendesse suas necessidades pessoais e de seus familiares, que estas necessidades não fossem relativizadas para que o imposto simplesmente incidisse sobre as riquezas. O princípio da capacidade contributiva surgia pela necessidade de se personalizar o imposto de forma que os cidadãos se sentissem sendo tributados de forma igual.¹⁵⁴

Neste período, duas concepções distintas se conflitavam, uma defendida por Bernhard Fuisting, denominada de rendimento-fonte, em que o rendimento era identificado pelo fluxo regular de riqueza; outra concepção era defendida por Georg von Schanz, denominada de rendimento-acrécimo, em que ocorria a identificação do acréscimo patrimonial usufruído pelo contribuinte, independente da sua fonte, esta segunda foi a que prevaleceu. A influência do rendimento-acrécimo primeiro ocorreu na Alemanha e depois se popularizou em outros países pelos trabalhos de Robert Murray Haig e Henry Simons.¹⁵⁵

A transição para o século XX é marcada pela queda da influência do princípio do benefício e da regra da proporcionalidade, pois com a necessidade que crescia de uma noção de igualdade que pudesse ser materializada, a dupla benefício-proporcionalidade tornaria mais difícil, se não impossível, que na seara fiscal pudesse se desenvolver uma igualdade tributária condizente com o Estado Social que estava por nascer.¹⁵⁶

Ao se concluir que os bens colectivos possuíam natureza indivisível e uma filosofia solidarista marcava a nova feição do estado, o princípio da capacidade contributiva passa a dominar no século XX, “o princípio da capacidade contributiva surge como o único compatível com o estado moderno, na medida em que não vincula a um qualquer conjunto pré-determinado de atribuições”¹⁵⁷, por ser considerado o critério que melhor se aproximava da igualdade tributária, que para ser materializada necessitava que o Estado fosse financiado por tributos unilaterais que promovessem a redistribuição. “Admite-se que aí onde não se imponham

¹⁵³ *Idem – Op. Cit.*, p. 280.

¹⁵⁴ *Idem – Op. Cit.*, p. 288.

¹⁵⁵ *Idem – Op. Cit.*, p. 290.

¹⁵⁶ *Idem – Op. Cit.*, p. 278-279.

¹⁵⁷ *Idem – Op. Cit.*, p. 283-284.

ponderações sociais e existam vantagens divisíveis os serviços públicos sejam financiados por tributos de estrutura bilateral e lógica comutativa – as taxas ou as contribuições, sempre consideradas, no entanto, figuras marginais do sistema”¹⁵⁸.

Leroy-Beaulieu e Adolph Wagner adoptaram o critério de capacidade contributiva como regra de igualdade, perante a natureza imaterial das vantagens proporcionadas pelo estado e a consequente impossibilidade de as medir com rigor.¹⁵⁹

Para Clotilde Palma, as principais virtude que comumente pode se constatar nos sistemas fiscais é a capacidade que possuem de concretizar a justiça e realizar a igualdade na sua acepção horizontal e vertical, que na medida que são eficientes, de administração fácil e económica para o Estado, sejam claros e cómodos para os contribuintes¹⁶⁰. Compreendendo a igualdade horizontal como a situação em que todos os indivíduos que se encontrem nas mesmas condições devem arcar com o mesmo montante de imposto e igualdade vertical como a situação em que os indivíduos que se encontrem em condições diferentes devem arcar com montantes diferentes de imposto, devendo o indivíduo que estiver em melhores condições ser destinatário de carga tributária mais intensa¹⁶¹.

2.1. A capacidade económica

Recorrentemente, encontramos na doutrina a utilização do termo “capacidade económica” sendo empregado como sinónimo de “capacidade contributiva”. Por compreendê-los preenchidos de noções distintas, antes de inaugurarmos a secção sobre a capacidade contributiva, importante previamente abrirmos este espaço para justificar e argumentar esta distinção.

Para José Maurício Conti, o termo capacidade económica se relaciona mais com a ciência económica e financeira, enquanto que a capacidade contributiva se relaciona mais com a ciência jurídica. Regina Helena Costa compreende que “um indivíduo pode ter capacidade económica para adquirir bens necessários a sua sobrevivência, todavia, pode não ter capacidade contributiva, pois consome integralmente a sua renda com o mínimo vital – tal concepção também é adotada por Luigi F. Natoli¹⁶², na mesma linha segue João Ricardo Catarino.

¹⁵⁸ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 287.

¹⁵⁹ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 286.

¹⁶⁰ PALMA, Clotilde Celorico – **Da evolução do conceito de capacidade contributiva**, 2001, p. 115.

¹⁶¹ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 117.

¹⁶² DUTRA, Micaela Dominguez – **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**, 2010, p. 27-28.

Mas esse pensamento não é unanimidade, alguns autores reputam como desnecessária a distinção entre estes, é o caso de Fernando Aurélio Zilveti, que argumenta que o constituinte brasileiro se inspirou no constituinte espanhol, sendo que na legislação e na doutrina hispânica, capacidade económica e capacidade contributiva são tratadas como sinónimos, da mesma forma pensam Carlos Araújo Leonetti, Micaela Dominguez Dutra¹⁶³ e o mestre José Casalta Nabais¹⁶⁴.

A capacidade económica é a capacidade que um indivíduo possui de pagar por algo, produto ou serviço, de natureza pública ou privada.

Na Constituição brasileira, na primeira parte do §1º do art. 145, a orientação é de que “sempre que possível¹⁶⁵, os impostos terão carácter pessoal e serão graduados segundo a capacidade económica do contribuinte”. Como vemos, a escolha do legislador constituinte brasileiro foi pela escolha da capacidade económica como critério para mensurar a capacidade contributiva. Diferente do legislador constituinte italiano, que definiu no art. 53, a escolha pela capacidade contributiva como critério de princípio e fim, ao redigir que “todos têm a obrigação de contribuir para as despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva”. A Constituição portuguesa não traz expressamente a previsão destes critérios. No caso brasileiro “a capacidade contributiva é o elemento de *discrimen* que deve ser utilizado na aplicação do princípio da isonomia, tratando-se de tributação”¹⁶⁶.

Um indivíduo pode possuir capacidade económica, mas não necessariamente possuir capacidade contributiva, vejamos exemplo para melhor ilustrar esse cenário: um indivíduo pode possuir uma renda, logo, possuir poder de compra, mas sua renda é integralmente consumida com alimentação e moradia, ou seja, com suas necessidades mais elementares, mas sua renda não é suficiente para suportar outras despesas elementares como instrução escolar e transporte, este indivíduo possui capacidade económica, mas como sua renda não possibilita satisfação de todas as suas necessidades elementares, não poderá contribuir com a manutenção do Estado, não possuirá capacidade contributiva.

Um outro exemplo, citado pelo professor Ives Gandra Martins, para demonstrar essa distinção, mas num sentido oposto ao do exemplo anterior, no caso de um cidadão rico que transita por outros países: “tem capacidade económica, mas não tem contributiva, pois ele tem rendimentos suficientes para suportar tributos, mas não há nenhuma relação jurídica que o vincule ao Fisco do país pelo qual transita. Assim, não tem capacidade contributiva neste

¹⁶³ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 29-30.

¹⁶⁴ NABAIS, José Casalta – **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**, 2000, p. 441.

¹⁶⁵ A orientação do “sempre que possível”, do início do parágrafo, motiva debate na doutrina brasileira, que merece ser trazido para o presente trabalho em momento mais oportuno, no Capítulo 3.

¹⁶⁶ MACHADO, Hugo de Brito – **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 2012, p. 109.

país”¹⁶⁷. Haverá os que possam questionar que, mesmo no primeiro exemplo, ao proceder com a aquisição de alimentos, nestes itens pode arcar com tributos que estejam embutidos no produto e tributados de forma indirecta, para análise mais detalhada nesta perspectiva, trataremos na tributação directa e indirecta no próximo Capítulo.

Apenas antecipamos uma linha desse debate que calha bem neste instante, o pensamento do mestre Aliomar Baleeiro, “na realidade, nem os mendigos escapam ao Fisco. Quando aplicam em compras as esmolas recebidas, suportam, pelo menos, o imposto de consumo e o de vendas, dissimulados no preço das mercadorias”¹⁶⁸. Ilustra que na prática, mesmo que a opção do constituinte brasileiro tenha sido pela capacidade económica como definidora da capacidade contributiva, em relações tributárias como a do mendigo, ocorre o inverso, a capacidade contributiva se impõe perante todos os indivíduos, mesmo sobre aqueles que notadamente não possuem capacidade económica, uma grave violação do direito à igualdade.

A capacidade económica de uma pessoa, não deve depender da satisfação usufruída dos bens públicos, injusta seria esse tipo de tributação. O objecto da tipificação do facto tributário é o resultado da definição pela lei da existência de capacidade contributiva, preenchidos requisitos: um formal, a tipicidade; outro material, a capacidade contributiva. Assim, o facto tributável é “o facto típico revelador de capacidade contributiva”, daí a necessidade de distinguir esses tipos de capacidade.¹⁶⁹

Hugo de Brito Machado liga a capacidade contributiva ao dever de solidariedade a partir das lições do italiano Francesco Moschetti, “sustenta que a capacidade económica é apenas uma condição necessária para a existência de capacidade contributiva, posto que esta é a capacidade económica qualificada por um dever de solidariedade, quer dizer, por um dever orientado e caracterizado por um prevalecente interesse colectivo, não se podendo considerar a riqueza do indivíduo separadamente das exigências colectivas” preferiu optar pela compreensão de que a capacidade contributiva deve ser dimensionada a partir da capacidade económica e que o princípio da solidariedade faz com que todos possuam o dever de ser solidários, que este princípio não deveria servir para distinguir a capacidade contributiva e a capacidade económica.¹⁷⁰ Para Moschetti, a força económica do indivíduo é que determina sua capacidade contributiva.¹⁷¹

¹⁶⁷ Ives Gandra Martins *apud* DUTRA, Micaela Dominguez – **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**, 2010, p. 28.

¹⁶⁸ Baleeiro *apud* MACHADO, Hugo de Brito – **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 2012, p. 110.

¹⁶⁹ CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 403-404.

¹⁷⁰ MACHADO, Hugo de Brito – **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 2012, p. 107-108.

¹⁷¹ CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 436.

De forma distinta defende Maffezzoni, que a capacidade contributiva não pode ser definida apenas pela capacidade económica do contribuinte, pois a capacidade económica deveria ser dimensionada não apenas pela renda, mas a capacidade contributiva precisaria envolver a utilização de serviços públicos¹⁷². Neste desdobramento de Maffezzoni vemos um debate que superamos no início do presente Capítulo quando discorremos sobre a impossibilidade de se delimitar a capacidade tributária pelo benefício auferido pelo contribuinte, um dos motivos é justamente o facto dos cidadãos que mais necessitam e utilizam os serviços públicos são os que possuem menor capacidade económica.

2.2. A capacidade contributiva

O nascimento do imposto ocorreu muito antes do surgimento do Estado, ligado a ideia de manutenção do poder, a forma da sua arrecadação sempre esteve ligada à ideologia política dominante no período, que influenciava também o modelo de Estado, de justiça e filosofia de tributação. De maneira semelhante se posiciona a capacidade contributiva, que teve seu berço na Itália. Mesmo não respondendo por este nome, sempre houve uma nomenclatura que se encarregava de definir o quanto que cada indivíduo seria responsabilizado por arcar de carga tributária. A evolução do conceito de capacidade contributiva também está “profundamente interligado às concepções políticas dominantes ao longo dos tempos e dos espaços, à dialéctica com o poder político, aos fundamentos do poder de tributar e aos seus limites formais e materiais”.¹⁷³ A capacidade contributiva assumiu feições distintas com o decorrer dos períodos.

A doutrina liberal não se debruçou na definição de critérios técnicos para a formação dos tributos públicos, as orientações contidas nas Cartas Constitucionais do século XIX. Na Constituição de 1826, no §14 do seu art. 145.º, orientava que “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado, em proporção dos seus haveres”; na Constituição de 1838, em seu art. 24.º, a noção era de que “ninguém é isento de contribuir, em proporção dos seus haveres, para as despesas do Estado”; orientações que se aproximam na sua projecção normativa, alteram apenas a ordem das palavras. Devem ser analisadas a partir dos princípios e técnicas predominantes à época, neste caso, o texto constitucional que orienta no quanto deve ser materializado o dever de pagar tributo, é implementado a partir das ideias da universalidade e da proporcionalidade.¹⁷⁴ O pensamento liberal não se interessou por desenhar um ou mais

¹⁷² MACHADO, Hugo de Brito – *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 2012, p. 108.

¹⁷³ PALMA, Clotilde Celorico – *Da evolução do conceito de capacidade contributiva*, 2001, p. 112.

¹⁷⁴ VASQUES, Sérgio – *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*, 2008, p. 287-288.

critérios materiais que fossem utilizados para repartir os tributos públicos, a ausência de criação neste sentido não ocorreu pela incapacidade dos pensadores, mas pela convicção desta corrente de pensamento de não atribuir ao Estado postura activa e propositiva na sua relação com os cidadãos.

Embora comece a ser desenhada e sentida no Estado Liberal, é na formatação do Estado Social que a capacidade contributiva passa a atuar de forma autónoma, principalmente no pós segunda guerra mundial, quando começa a ocorrer a sua constitucionalização como princípio contemporâneo responsável pela limitação do Estado fiscal, o princípio da capacidade contributiva “é acolhido como um limite material de tributação, como uma exigência de personalização económica do imposto, encontrando-se como tal consagrado de forma directa ou indirecta, na maioria dos textos constitucionais”¹⁷⁵. Neste período surgem preocupações que nos são familiares até hoje como a preocupação de que o imposto deve atentar para a capacidade económica do contribuinte.

Surgiu, na doutrina, o debate de qual seria a melhor base que serviria de centro para a capacidade contributiva no sistema fiscal, duas opiniões distintas afloraram: se a tributação deveria ocorrer sobre o património ou se a tributação deveria incidir sobre o rendimento. Prevaleceu o rendimento como o melhor indicador, pois permitiria abarcar a riqueza global do contribuinte. O princípio da capacidade contributiva coloca na centralidade do sistema tributário o imposto sobre rendimentos pessoais, de modo que os rendimentos abaixo do mínimo necessário para a sobrevivência e garantia da dignidade humana sejam isentos de tributação. Na classe trabalhadora predominam condições sociais precárias, em que o valor auferido pelo trabalho só é suficiente para o suprimento das necessidades pessoais mais elementares, após esses gastos não sobra qualquer rendimento aos cidadãos trabalhadores sobre o qual pudesse se definir uma hipotética capacidade de pagar impostos.¹⁷⁶

Para Adam Smith “não é muito despropositado que os ricos contribuam para a despesa pública não só em proporção com o seu rédito, mas com alguma coisa mais do que nessa proporção”¹⁷⁷. A partir desse entendimento, no decorrer do século XX que a capacidade contributiva passou a ser considerada o critério em que predominava a igualdade tributária, promovendo um sistema fiscal que promovesse a distribuição de riqueza, assim, o princípio do benefício foi marginalizado. Neste século, predominaram os impostos com feição pessoal que

¹⁷⁵ PALMA, Clotilde Celorico – **Da evolução do conceito de capacidade contributiva**, 2001, p. 120.

¹⁷⁶ VASQUES, Sérgio – **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária**, 2008, p. 289.

¹⁷⁷ Adam Smith *apud* CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 391.

incidiam sobre o rendimento de forma progressiva. A capacidade contributiva aliada à progressividade passou a constituir o principal limite material ao poder de tributar do Estado.¹⁷⁸

Ainda no século XIX, o inglês Stuart Mill já identificava o princípio da capacidade contributiva com a igualdade formal de sacrifício, descartava as teses do benefício, mas permanecia no campo do utilitarismo liberal, afastava da capacidade contributiva o aspecto intervencionista que a doutrina alemã a vinculava¹⁷⁹.

Na Itália, a Corte Constitucional, na década de sessenta, acolheu a doutrina da proibição do arbítrio e posicionou a capacidade contributiva como uma limitação para que os impostos não fossem alheios à riqueza, postura que influenciou a doutrina italiana. Sobre a proibição do arbítrio, na Alemanha, a princípio, o Tribunal Constitucional Federal Alemão limitou a expansão da capacidade contributiva até os anos oitenta porque considerava este critério como mais um dentre vários outros critérios que poderiam ser utilizados simultaneamente pelo legislador para distinguir os contribuintes entre si, pensamento defendido por Gerhard Leibholz.¹⁸⁰

Em Portugal, para Sanches ocorreu uma singularidade, pelo facto do legislador constitucional ter optado por uma fórmula de princípios para estruturar o imposto, sem que seja possível retirar a capacidade contributiva da esfera constitucional, enquanto que em outros sistemas fiscais se parte da capacidade contributiva para se definir outros princípios que material¹⁸¹.

Para Vasques, a doutrina da proibição do arbítrio e o atrativo que as Finanças Funcionais emanaram nas décadas de sessenta e setenta, fizeram com que a densificação da capacidade contributiva fosse prejudicada. Nesse período, a doutrina fiscal portuguesa passa por uma profunda renovação. Em 1966, José Joaquim Teixeira Ribeiro lança um trabalho sobre os princípios constitucionais da fiscalidade portuguesa, em que fala sobre a repartição dos impostos extrafiscais em que o princípio da igualdade pode ser derogado por qualquer propósito extrafiscal, pois o que deve ser obedecido deve ser a conveniência e não o princípio da igualdade. Outra obra referência no período é a de Alberto Xavier, publicada em 1974, em que ele reduz o papel da capacidade contributiva à tributação da riqueza, colocando a igualdade tributária e extrafiscalidade num mesmo patamar.¹⁸²

¹⁷⁸ PALMA, Clotilde Celorico – **Da evolução do conceito de capacidade contributiva**, 2001, p. 134.

¹⁷⁹ VASQUES, Sérgio – **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária**, 2008, p. 294.

¹⁸⁰ VASQUES, Sérgio – **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária**, 2008, p. 303.

¹⁸¹ Sanches *apud* PALMA, Clotilde Celorico – **Da evolução do conceito de capacidade contributiva**, 2001, p. 134.

¹⁸² VASQUES, Sérgio – **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária**, 2008, p. 304-305.

A doutrina da proibição do arbítrio esvazia a capacidade contributiva, tira o interesse de tornar o princípio da capacidade contributiva mais denso.¹⁸³ Embora a princípio a Corte Alemã, como citamos na página anterior, tenha sido contrária as diferenciações legais arbitrárias por entender que elas violariam o princípio da igualdade, alinhou sua jurisprudência através de uma série de Acórdãos, como os de nº 55/88; 82/146; 84/199 e 89/1, no sentido de proibir a arbitrariedade, compreendendo que o princípio da igualdade fiscal, orientado pela ideia de justiça, seria o responsável pelo comando genérico para garantir o tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais, conforme suas peculiaridades; esta noção seria do princípio da igualdade geral.¹⁸⁴

Em Portugal, é legítimo o legislador estabelecer desigualdades em algumas circunstâncias da vida em que aptidões se mostrem diferentes para atingir os objectivos da política económica do país, esse tratamento desigual pode ocorrer através da definição de isenções ou concessão de benefícios para determinados grupos socioeconómicos, por exemplo.¹⁸⁵

João Ricardo Catarino visualiza a capacidade contributiva com cinco sentidos distintos, que realçam a amplitude da sua dimensão, parte do sentido sociológico, em que a capacidade contributiva é a realidade em que o custo social é repartido através do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e assim é efectivada a partilha colectiva, de forma que de algum modo todos melhorem sua condição social; em sentido económico, a capacidade contributiva pode ocorrer num âmbito micro, em que consiste na actividade individualmente desenvolvida para a satisfação das necessidades pessoais e sua aptidão financeira para suportar encargos públicos, e num âmbito macro, onde atuam os órgãos públicos que arrecadam para a satisfação de fins públicos; em sentido político, a capacidade contributiva carrega valores e ideais políticos definidos, mas firmados de forma genérica; em sentido jurídico, a capacidade contributiva é o enunciado previsto em determinação legal prévia, através de lei formal, absoluta, reservada e solene; e, em sentido material, em que a capacidade contributiva é a vida real, cuja verificação desencadeará a relação pública de imposto.¹⁸⁶

O quanto que será estabelecido por obrigação para que um indivíduo tenha de pagar não deve se vincular ao grau de satisfação que esse indivíduo terá dos bens e serviços públicos, o quanto de obrigação, ou seja, a capacidade contributiva deverá ser definida pela capacidade de

¹⁸³ *Idem – Ibidem.*

¹⁸⁴ CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 433 e 437.

¹⁸⁵ VASQUES, Sérgio – **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária**, 2008, p. 304-305.

¹⁸⁶ CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 45-46.

pagar que o indivíduo possua, “destarte, em conformidade com este princípio, o imposto passa a ser encarado, *prima facie*, como um dever social e não como um preço”¹⁸⁷.

Valdés Costa posiciona o princípio da capacidade contributiva como um sub-princípio da igualdade perante a lei, para Alberto Xavier a capacidade contributiva não possui autonomia do princípio da igualdade.¹⁸⁸ Para Catarino, a capacidade contributiva fornece um conteúdo material ao princípio da igualdade jurídica e não um conteúdo meramente formal.¹⁸⁹

Para a professora Clotilde Palma, o princípio da capacidade contributiva se relaciona directamente com o princípio da solidariedade e da igualdade¹⁹⁰, e da mesma forma que a igualdade tributária, a capacidade contributiva também deriva do princípio da justiça. Tanto a capacidade contributiva como a igualdade tributária, relacionam-se com valores imutáveis, que resistem ao tempo, como igualdade, justiça, bem comum e utilidade¹⁹¹, a partir da concepção do Estado sobre estes princípios que se estruturará o sistema fiscal do país. Estes princípios fazem com que a igualdade económica seja atingida na relação fiscal quando o sacrifício de utilidade é igual para os contribuintes¹⁹². Para Catarino, a capacidade contributiva se relaciona directamente às ideias de justiça e igualdade.¹⁹³

Para que a carga tributária seja distribuída de forma justa, a capacidade contributiva precisa ser exaustivamente destrinchada, não apenas a capacidade do indivíduo, das pessoas singulares e colectivas, mas também da capacidade dos sectores económicos e sociais. Para a definição da carga tributária, para que seja justa, a definição da política fiscal para satisfação das necessidades colectivas e a finalidade pública seja alcançada, também precisa partir desses pressupostos e definir uma tributação suportável¹⁹⁴. O italiano Emílio Giardina vê a capacidade contributiva como a capacidade económica de pagar imposto.¹⁹⁵

Numa rápida análise, a capacidade contributiva aparenta ser de necessidade óbvia e de fácil aplicabilidade, mas, fazendo jus ao facto de ser um instituto do Direito, não é passível de unanimidade e as divergências se apresentam por questionamentos distintos.

Para Palma, por exemplo, o principal entrave relacionado ao princípio da capacidade contributiva é a definição do que seria a justa medida desta capacidade, de como criar ou escolher um critério já existente que, simultaneamente, possa satisfazer as necessidades do

¹⁸⁷ PALMA, Clotilde Celorico – **Da evolução do conceito de capacidade contributiva**, 2001, p. 119.

¹⁸⁸ CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 380.

¹⁸⁹ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 435.

¹⁹⁰ PALMA, Clotilde Celorico – **Da evolução do conceito de capacidade contributiva**, 2001, p. 122.

¹⁹¹ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 113.

¹⁹² *Idem* – **Op. Cit.**, p. 123.

¹⁹³ CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 380.

¹⁹⁴ PALMA, Clotilde Celorico – **Da evolução do conceito de capacidade contributiva**, 2001, p. 114.

¹⁹⁵ CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 436.

Estado e os interesses dos contribuintes, de forma que a sensação de realização de justiça tributária seja sentida. Palma compreende que as principais dificuldades residem na quantificação da utilidade obtida pelos indivíduos e como proceder com comparações intersubjectivas de utilidade¹⁹⁶.

Autores como W. Leisner e Raoul Oberson criticam que o princípio da capacidade contributiva não possui uma base sólida por ser indeterminável, “apelidando-o de mero poder fáctico ou de pura brutalidade do poder, porque permite ao Estado a satisfação das suas necessidades sem que naquele exista uma forte ligação de índole garantística à liberdade do sujeito”. Catarino rebate esse pensamento afirmando que os destinatários dessa crítica não são os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, mas o modelo político do Estado social com seu ideário redistribuidor; e, mesmo que o destinatário final fosse de facto a capacidade contributiva, que embora o princípio da legalidade tributária consista no princípio da tipicidade fechada (orientada pela adoção de um rol *numerus clausus*), e aparente excluir a possibilidade de serem utilizados conceitos indeterminados ou elásticos, pelo facto deste tipo de conceito deixar margem para discricionariedade na escolha de quais factos tributários (que segue a lógica de um rol *numerus apertus*), a utilização de conceitos indeterminados no direito tributário não estaria totalmente vedada.¹⁹⁷

O princípio da tipicidade orienta que, como as normas tributárias são normas de decisão material, os factos tributários não podem ser valorados pela autoridade pública no exercício do seu poder decisório; nesse sentido, Alberto Pinheiro Xavier defende que a opinião da administração fiscal não tem “relevância no que respeita à existência e medida do tributo, por não poder criar, dispensar, exigir, modificar ou fixar o conteúdo de quaisquer elementos do tipo legal de imposto”, pois não há margem para discricionariedade no acto tributário, que deve seguir as diretrizes legais, sendo o acto estritamente vinculado ao que a lei determina quanto a incidência material do imposto¹⁹⁸.

Ante todos os princípios em voga no ordenamento jurídico, precede a todos eles a concepção de que não há conceito absoluto que seja rigorosamente determinado, o que se tem é a variação do grau de indeterminação de cada conceito. Neste sentido há os conceitos indeterminados *strictu sensu* e os conceitos indetermináveis.¹⁹⁹ Conceitos indeterminados “são

¹⁹⁶ PALMA, Clotilde Celorico – **Da evolução do conceito de capacidade contributiva**, 2001, p. 123-124.

¹⁹⁷ CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 393-397.

¹⁹⁸ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 396.

¹⁹⁹ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 397.

aqueles cuja realidade a que se referem não aparece bem definida, cujo conteúdo e extensão não estão delimitados precisamente”²⁰⁰.

Partindo dessa visão o argumento de que o conceito de capacidade contributiva seria indeterminável não prosperaria, pois mesmo que esta característica fosse de facto a principal característica da capacidade contributiva, não a impediria de produzir efeitos ou limitaria sua aplicação, sua interpretação ocorreria tal como outros conceitos tanto do direito tributário como de outros ramos do direito²⁰¹. Mas, não concordamos com essa caracterização de indeterminação, pois visualizamos a capacidade contributiva como um princípio determinável.

A capacidade contributiva tem sua existência assegurada independente do nível de financiamento que o Estado necessite para realização das suas obrigações, as receitas públicas influenciam a dimensão do património ou rendimento que a capacidade contributiva irá alcançar ou se determinado indivíduo poderá ter sua quota de responsabilidade afastada pela baixa ou inexistente capacidade económica; mas, a capacidade contributiva não deixará de produzir efeitos concretos, sua operacionalização é mensurada pela necessidade de receitas do Estado e não condicionada a estas.

Para a delicada missão de tentar definir o limite e um critério que realize a igualdade, necessário inserirmos neste contexto as noções de generalidade e uniformidade. A generalidade impõe que o dever de pagar impostos seja universal, o que significa não ser discriminatório, enquanto que a uniformidade orienta que a repartição de impostos pelos cidadãos obedeça a definição de critério idêntico para todos, o que significa garantir a igualdade²⁰².

Para Nabais, o dever que os cidadãos possuem de pagar impostos, como uma obrigação pública com guarida constitucional, a generalidade e a uniformidade dos impostos são as técnicas responsáveis por concretizar o princípio da igualdade tributária, fiscal ou contributiva. A junção destes elementos orienta que os contribuintes que possuem a mesma capacidade contributiva devem arcar com a mesma carga de impostos, que essa noção equivale à de igualdade horizontal nas relações tributárias, e que as diferenças entre os contribuintes que fazem com que a obrigação de pagamento de impostos destes seja diferente, essa diferença na capacidade contributiva de pagar impostos em quantidade e volumes distintos de carga tributária, equivale à igualdade vertical – divergências que alcançam tanto as pessoas singulares

²⁰⁰ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 398.

²⁰¹ *Idem* – **Ibidem**.

²⁰² NABAIS, José Casalta – **Presunções inilidíveis e princípio da capacidade contributiva**, 1998, p. 91.

quanto as pessoas colectivas. A capacidade contributiva é o critério que traduz essa capacidade económica, essa capacidade de pagar tributos²⁰³.

No momento da produção da norma, deve o legislador, quando seleccionar e articular os factos tributáveis, deve definir como objecto e hipóteses legais de um imposto um pressuposto económico que seja possível revelar a capacidade contributiva. O princípio da capacidade contributiva implica que a tributação ocorra e seja mantida estabelecendo uma conexão entre a prestação tributária e o pressuposto económico escolhido pelo legislador para seleccionar o objecto do imposto, para que essa comunhão seja eficiente, necessário estabelecer coerência lógica entre as diversas possibilidades de hipóteses concretas definida em lei e o seu objecto correspondente.²⁰⁴

Como já clarificado até o estágio actual do presente trabalho, o princípio da igualdade de tributação reside na materialização do princípio da capacidade contributiva, onde quem não possuir capacidade contributiva ficará excluído do campo de abrangência dos impostos e quem possuir capacidade contributiva será tributado conforme sua capacidade económica, sendo estes detentores de capacidade contributiva agrupados em pessoas que possuem a mesma capacidade (logo, terão os impostos incidindo-lhes na mesma qualidade e quantidade, denominado este grupo de destinatários da igualdade horizontal) e pessoas que possuem capacidades contributivas distintas (os integrantes deste grupo pagarão impostos diferentes em qualidade e/ou quantidade, vemos nestes casos a aplicação da igualdade vertical).²⁰⁵

Ao legislador cabe “concretizar ou estabelecer a medida (ou proporção) da capacidade contributiva a exigir em cada imposto ou situação tributária” em lei ordinária, não necessariamente em texto constitucional, procedendo o legislador com uma autovinculação entre o princípio constitucional e as normas legais que estabeleçam semelhanças ou diferenças.²⁰⁶

Nesta categorização surgem diversas reflexões, como definir os limites que caso sejam extrapolados fazem com que os que possuem capacidade contributiva sejam divididos em portadores da mesma capacidade e dentre os que possuem capacidades distintas, o que os distingue e como quantificar a incidência de tributação em cada uma destas capacidades.

A capacidade contributiva é destrinchada por alguns doutrinadores, como Catarino e Baleeiro, em duas dimensões, uma absoluta (ou objectiva) e outra relativa (ou subjectiva). Na

²⁰³ *Idem – Ibidem.*

²⁰⁴ *Idem – Ibidem.*

²⁰⁵ NABAIS, José Casalta - **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**, 2000, p. 443.

²⁰⁶ *Idem – Op. Cit.*, p. 444.

perspectiva absoluta ou objectiva, há o enfoque na manifestação de riqueza. Na perspectiva relativa ou subjectiva o foco é no sujeito individual.²⁰⁷

Para Vasques, a discriminação que ocorre a partir de elementos qualitativos é entendida como uma forma de privilegiar os rendimentos do trabalho, em que estes se revelam pela sua natureza como uma base em que a capacidade contributiva é mais débil e aparenta possuir uma maior dignidade social, avaliação esta feita quando comparado com outra fonte de rendimento, dos rendimentos fundados como as rendas obtidas a partir das rendas fundiárias e do capital; ou como forma de atender as diferenças que podem existir na duração e regularidade dos rendimentos, como ocorre com a mais-valia e os salários quando confrontados²⁰⁸. E apresenta outra necessidade da capacidade contributiva, a exigência de que a incidência do imposto recaia sobre o rendimento real e não sobre um rendimento presumido ou estimado, classificando esta última possibilidade como uma técnica grosseira e sumariamente injusta, pois não afere a verdadeira força económica dos contribuintes.²⁰⁹

Além da tributação sobre rendimento real, Vasques defende que o rendimento que deverá ser tributável deve ser líquido, compreende esta possibilidade de forma objectiva e subjectiva. Na perspectiva objectiva, ao rendimento são deduzidos os custos gerados pela sua angariação “subtraindo-se, por exemplo, aos rendimentos empresariais as reintegrações do capital consumido na produção, os salários e juros pagos no exercício normal da actividade ou os custos com a contratação de serviços a terceiros”. Na perspectiva subjectiva, deve-se deduzir ao rendimento as despesas efectuadas pelo contribuinte com necessidades elementares suas e da sua família “como são as despesas de saúde ou as despesas de educação, os encargos com familiares ou com dívidas”.²¹⁰

Teixeira Ribeiro defende que havendo mais de uma matéria colectável, deverá sempre reconduzir ao património ou ao rendimento, pois apenas com estes os impostos podem ser pagos, utiliza essa justificativa para defender que a classificação dos impostos nestas categorias: impostos sobre património e impostos sobre rendimento, diferente da forma que outros doutrinadores fazem ao distinguir os impostos classificando-os em: impostos sobre riqueza (património), impostos sobre o rendimento e impostos sobre o consumo ou despesas²¹¹.

²⁰⁷ CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 379.

²⁰⁸ VASQUES, Sérgio – **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária**, 2008, p. 290.

²⁰⁹ *Idem* – ***Ibidem***.

²¹⁰ *Idem* – ***Op. Cit.***, p. 291.

²¹¹ Ribeiro *apud* NABAIS, José Casalta – **Presunções inilidíveis e princípio da capacidade contributiva**, 1998, p. 89.

Para Casalta Nabais, dentre as possibilidades da tributação ser real, presumida ou normal, credita na forma de tributação real a que o sistema tributário seja estruturado de forma mais justa, por parâmetros de justiça e eficiência económica, por permitir que o imposto seja personalizado e com isso a distribuição da carga fiscal ocorra de forma correcta, mas critica que sua concreta efectivação é limitada, por pressupor uma economia desenvolvida em que a máquina administrativa funcione com elevado nível de precisão e desenvolvimento, a presença de empresas com razoável dimensão, processos de contabilidade normalizados funcionando com rigor, atuação de sujeitos económicos racionais e com uma economia com elevada monetarização, que se baseia na troca²¹². Ao criticar a tributação baseada em presunções, defendeu que o imposto deve se ligar a um pressuposto económico certo, que seja possível de ser provado e não apenas provável, pois neste caso não seria possível apoiar a tributação em elementos certos, concretamente positivos, que fossem possíveis de serem justificados de forma racional de modo a assegurar a apresentação de provas em contrário²¹³.

A CRI, na primeira parte do art. 53, traz a determinação de que “todos têm a obrigação de contribuir para as despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva”, vemos que a opção pelo critério da capacidade contributiva consiste numa orientação constitucional expressa. Diferente do que constatamos na CRP e CRFB, que não trazem de forma expressa este preceito.

Esta omissão expressa, para Casalta Nabais, não afeta o fundamento jurídico deste instituto, pois o poder normativo e nível de importância do princípio da capacidade contributiva “não carece dum preceito específico e directo no texto constitucional, decorrendo o mesmo do princípio geral da igualdade, enquanto princípio material a que aquele serve de *tertium comparationis*, dos diversos preceitos constitucionais respeitantes aos impostos e ao sistema fiscal”²¹⁴.

Entendimento semelhante ao que concluiu K. Tipke no debate travado na doutrina alemã, defendendo que a capacidade contributiva está inserida dentro do princípio da igualdade (que está garantido de forma expressa no art. 3º, I, da Lei Fundamental da República Federal Alemanha-LFRFA) e K. Vogel que fundamenta sua previsão constitucional na constituição fiscal (regulamentada por artigos como o art. 105 da LFRFA).²¹⁵

²¹² *Idem* – *Op. Cit.*, p. 90.

²¹³ *Idem* – *Op. Cit.*, p. 92.

²¹⁴ NABAIS, José Casalta - *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, 2000, p. 445.

²¹⁵ *Idem* – *Ibidem*.

Na Lei Geral Tributária, em seu artigo 4.º, que trata dos pressupostos dos tributos “Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património”. Não há na legislação portuguesa uma definição expressa, sua conceituação ficou a cargo da doutrina.

Sobre a omissão constitucional deste preceito, o entendimento do Tribunal Constitucional endossa essa postura, com fundamento nesta mesma vertente doutrinária. Vejamos o Acórdão de n.º 84/2003, proferido em sede do processo de n.º 531/1999, apreciado pelo Plenário, que teve como Relator o Conselheiro Artur Maurício:

A actual Constituição da República não consagra expressamente este princípio com longa tradição no direito constitucional português - a Carta Constitucional de 1826 expressa-o na fórmula de tributação “conforme os haveres” dos cidadãos e, na Constituição de 33, o artigo 28º consigna-o na obrigação imposta a todos os cidadãos de contribuir para os encargos públicos “conforme os seus haveres”) Não obstante o silêncio da Constituição, é entendimento generalizado da doutrina que a “capacidade contributiva” continua a ser um critério básico da nossa “Constituição fiscal” sendo que a ele se pode (ou deve) chegar a partir dos princípios estruturantes do sistema fiscal formulados nos artigos 103º e 104º da CRP (cfr. Casalta Nabais “O dever fundamental de pagar impostos”, págs. 445 e segs., onde, no entanto, se defende que, embora o princípio não careça – para ter suporte constitucional – de preceito específico e directo, não é de todo inútil ou indiferente a sua consagração expressa). Autores há, porém, que contestam a operatividade jurídica prática ao princípio da capacidade contributiva, em razão, nomeadamente, da sua acentuada e indiscutível indeterminabilidade, não se estando aí senão perante uma “fórmula passe-partout” imprestável para um teste jurídico-constitucional dos impostos, quer porque se limitaria a “estabelecer que “deve pagar-se o que se pode pagar” sem definir o “poder pagar”, quer porque “não forneceria nenhum critério concreto para a repartição justa dos encargos fiscais por todos os contribuintes”, quer ainda porque “diria muito pouco sobre as taxas a considerar correctas dos impostos ou sobre a sua exacta progressão, caso esta, em alguma medida possa resultar de um tal princípio” (cfr. Casalta Nabais ob. cit. págs. 459 e 461). Diferentemente, outros autores, como é o caso do próprio Casalta Nabais reconhecem ainda “importantes préstimos” ao princípio, o qual “afasta o legislador fiscal do arbítrio, obrigando-o a que, na selecção 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 pressuposto que seja manifestação dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses legais do respectivo imposto” e tem “especial densidade no concernente ao(s) imposto(s) sobre o rendimento” exigindo “um conceito de rendimento mais amplo do que o rendimento-produto” e implicando “quer o princípio do rendimento líquido (...) quer o princípio do rendimento disponível”.²¹⁶

Mas o caminho trilhado para chegar nesse entendimento não foi curto, nem pacífico, como esta mesma decisão citada acima afirma “deve reconhecer-se não ser fácil retirar consequências jurídicas muito líquidas e seguras do princípio da capacidade contributiva, traduzidas num juízo de inadmissibilidade constitucional de certa ou certas soluções adoptadas pelo legislador fiscal”. Para chegarmos neste ponto, antes da sua valoração com peso normativo, houve entendimentos que definiam a capacidade contributiva como texto com mero valor

²¹⁶ TRIBUNAL Constitucional – Acórdão n.º 84/2003. Disponível em http://www.pgdlisboa.pt/jurel/cst_busca_actc.php?ano_actc=2003&numero_actc=84

programático, tendo sido a atuação da Corte Constitucional na década de sessenta como determinante para assentar a legitimidade constitucionalidade de legislação específica sobre a matéria com base no princípio da capacidade contributiva.²¹⁷

Não foram todas as cortes que seguiram essa linha neste período, na Suíça, por exemplo, seu Tribunal Federal considerou que o princípio da capacidade contributiva possuía conteúdo meramente programático, entendimento que predominou até o caso Weber, julgado em 20.06.1973.²¹⁸

Neste período, Teixeira Ribeiro foi um dos pensadores que lhe atribuiu caráter puramente programático, como leciona José Manuel da Costa, por argumentar que a capacidade contributiva não representava mais do que uma directriz para o legislador, sem carácter vinculativo, sua eficácia seria sempre “interpretativa” das normas que existiam, “criadora” mediante a analogia ou “sistemática” que permite considerar como excepcionais as normas que a contrariam. Para ele, isso não se aplicava apenas à capacidade contributiva, mas às normas pragmáticas no geral. Enquanto o princípio da capacidade contributiva implicava na época em um sistema proporcional e não numa determinação para cada imposto fosse proporcional, conclusão com base numa consideração económica, não impediria que num mesmo período e num mesmo sistema a capacidade contributiva possibilitasse que houvesse simultaneamente impostos materializados pela proporcionalidade, outros impostos aplicados pela orientação da progressividade e outros à luz da degressividade; “assim, segundo o mestre de Coimbra, o princípio do artigo 28.º só ‘em mínima parte [era] de observância obrigatória, preceptivo’”.²¹⁹

Sobre essa construção, José Manuel da Costa acrescentou que, mais do que programáticos, estes pontos do princípio da tributação, como os haveres não eram despiciendos, que não seria possível extrair da capacidade contributiva eficácia criadora, opondo-se ao princípio da legalidade tributária. Seria necessário agregar outra eficácia à capacidade contributiva, uma eficácia “selectiva”, além da sua eficácia interpretativa e sistemática, que possibilitaria “paralisar os efeitos de uma norma legislativa, à sombra da qual [tivesse] surgido uma daquelas hipóteses ou situações críticas, brigando manifestamente com a ordem constitucional de valores’ (no caso, os valores referentes à ordenação do sistema fiscal)”. Fundamentava que este outro possível aspecto da eficácia possuía assento constitucional, pois, considerando o controlo judicial de constitucionalidade e a atuação dos tribunais para garantir

²¹⁷ NABAIS, NABAIS, José Casalta - **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**, 2000, p. 448.

²¹⁸ *Idem - Ibidem*.

²¹⁹ Ribeiro *apud* COSTA, José Manuel M. Cardoso da – **O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do Tribunal Constitucional**, 2014, p. 1165-1166.

a observância dos valores constitucionais, não seria possível recusar que os princípios programáticos da Constituição poderiam possuir também uma eficácia negativa. Preservando a consciência de que poderiam surgir algumas situações críticas sobre essa matéria e problemática, em que essa eficácia poderia ser cassada num controlo de constitucionalidade²²⁰ – embora não tenha registrado se alguma situação tenha chegado a essa esfera de debate, sobre sua constitucionalidade.

Com a Constituição de 1976, como já discurremos, não traz de forma explícita o princípio da tributação “conforme os haveres”, mas diferente de textos anteriores da Constituição, a vigente CRP não se limita ao enunciado sobre a garantia individual de que a tributação não ocorra em desrespeito à Constituição e da lei, conforme está expresso no artigo 103.º, n.º 3, mas vai além ao elencar outros artigos que carregam princípios aos quais o sistema fiscal a ser construído e implementado deve se subordinar, como os do artigo 104.^{o221} – que delimita a tributação pessoal, das empresas, do património e do consumo – e não podemos deixar de citar o artigo 13.º que expressa o princípio geral da igualdade que traz a uniformidade como critério da igualdade fiscal.

Para Casalta Nabais, na conformação do texto constitucional vigente, a capacidade contributiva pode atuar tanto como um “pressuposto”, tanto como um “critério”, em ambas possibilidades implicam decorrências: os impostos precisam respeitar um bem ou um pressuposto económico do contribuinte; depois, excluir impostos que sejam baseados em outros critérios, como o da equivalência; apontando o princípio para um sistema fiscal proporcional, o imposto progressivo deve buscar seu fundamento na estadualidade social; o princípio deverá excluir da tributação o mínimo existencial, os bens e serviços relativos à sobrevivência, e a natureza confiscatória; excluir presunções absolutas ou relativas inidóneas que traduzam o pressuposto económico do imposto; e, no imposto sobre o rendimento, a necessidade de considerar o rendimento-acréscimo como base tributária, e não o rendimento-produto, e em seguida considerar o rendimento líquido e o rendimento disponível.²²²

Esse entendimento é seguido por outros doutrinadores que perfazem um campo majoritário como José Manuel da Costa, Sérgio Vasques, João Pedro Silva Rodrigues; o que não significa que seja unanimidade, pois em sentido contrário é possível encontrar autores como José Guilherm Xavier de Basto.

²²⁰ *Idem* – *Op. Cit.*, p. 1166-1167.

²²¹ *Idem* – *Op. Cit.*, p. 1167.

²²² *Idem* – *Op. Cit.*, p. 1170-1171.

Como podemos observar, a falta de previsão expressa na CRP sobre a capacidade contributiva não reduz seu conteúdo e carga normativa, tendo a doutrina aprimorado o entendimento nesse sentido, extraindo do texto constitucional diversos critérios que instrumentalizam o princípio implícito da capacidade contributiva. No mesmo sentido segue o entendimento jurisprudencial constitucional, além da confirmação de que este princípio não possui conteúdo meramente caráter programático, como demonstrado em acórdão reproduzido em páginas atrás.

Caso o alcance da capacidade contributiva seja reduzido, com esse movimento também seria reduzida sua virtualidade normativa, que afetará tanto o legislador enquanto directriz ou norma programática, como também o juiz da lei enquanto norma operativa ou norma de controlo, para José Manuel da Costa, o mais afetado por esta redução seria o juiz, mais afetado que o legislador. Caso ocorra a extensão do alcance da capacidade contributiva, poderá possibilitar que a tributação seja estendida para se apresentar ou ser susceptível de ser apresentada a situações em que a tributação não atingisse a posse ou o uso de haveres, fosse de forma directa ou indirectamente. Para José Manuel da Costa, nessa directriz a capacidade contributiva poderá ter serventia no sentido de guiar para que sejam identificadas e seleccionadas situações, que poderão ser tidas como arbitrárias e levadas para controlo jurisprudencial, podendo uma dessas situações vir a ser censurada, o que traria um sentido negativo para o princípio da capacidade contributiva; desta forma logrará desenvolver sua possível eficácia selectiva, que este autor reconhece ao complementar o pensamento de Teixeira Ribeiro.²²³

Sobre essa atuação jurisprudencial, o Tribunal Constitucional vem considerando o princípio da capacidade contributiva como um princípio primário da CRP na sua faceta enquanto Constituição fiscal, que expressa o princípio da igualdade. Segundo José Manuel da Costa, essa postura é adotada desde o Acórdão de n.º 348/97²²⁴, relatado pelo Conselheiro Monteiro Diniz, resultado de acção declarativa que questionava a existência de facto tributável na incidência de imposto de capitais, sendo a acção julgada improcedente o Estado absolvido.

Neste Acórdão, com fundamentação doutrinária em Teixeira Ribeiro, Sousa Franco, Manuel Pires, Canotilho, Vital Moreira e Casalta Nabais, posicionou-se o Tribunal no sentido de reconhecer que é a capacidade contributiva que determinará a medida em que a igual ou desigual irá incidir no imposto; que essa determinação incide perante a atuação do legislador, que no momento de seleccionar os factos tributáveis, deverá se ater aos factos que revelem a

²²³ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 1176-1177.

²²⁴ TRIBUNAL Constitucional – Acórdão n.º 348/97. Disponível em http://www.pgdlisboa.pt/jurel/cst_busca_actc.php?ano_actc=1997&numero_actc=348

capacidade contributiva, garantindo a existência e manutenção de uma conexão efectiva com coerência lógica entre a prestação tributária e o pressuposto económico que for seleccionado como objecto do imposto.²²⁵

Desde então segue o Tribunal Constitucional mesmo entendimento, como expresso no Acórdão 306/2010: “o Tribunal Constitucional tem vindo, portanto, a afastar-se de um controlo meramente negativo da igualdade tributária, passando a adoptar o princípio da capacidade contributiva como critério adequado à repartição dos impostos”²²⁶.

Resta sedimentado na actualidade que a omissão constitucional da expressão “capacidade contributiva” não rebaixa seu protagonismo normativo no ordenamento jurídico vigente, seja na doutrina de forma majoritária, seja na interpretação do Tribunal Constitucional, em ambos universos a capacidade contributiva é tratada como princípio constitucional. Para José Manuel da Costa, o reconhecimento como princípio constitucional ocorre apenas como pressuposto, mas não enquanto critério, que nesta dimensão a jurisprudência o utiliza para seleccionar situações extremas ou inaceitáveis; que cabe primariamente ao legislador desenhar os contornos e conteúdo do sistema fiscal, pois os princípios constitucionais “sempre tenderão a ser mais normas de função, do que normas de controlo (para usar uma conhecida distinção proveniente da doutrina germânica)”²²⁷.

2.3.Critério de definição da capacidade contributiva

Chegamos num ponto que é determinante para que ocorra a garantia ou cerceamento do exercício da igualdade nas relações tributárias, da mesma forma que a capacidade contributiva se mostra como um critério de necessidade óbvia para a realização da igualdade nesta seara do Direito, sendo o critério mais arrojado para o actual estágio das ciências jurídicas, não há uma obviedade apresentada de como a capacidade contributiva deve se manifestar concretamente.

São tantas as possibilidades de relacionamento humano e variantes, que elencar essas possibilidades inevitavelmente nos levaria a uma lista que não seria capaz de exaurir todas as situações, com mesma complexidade vislumbramos a vida económica dos indivíduos.

²²⁵ COSTA, José Manuel M. Cardoso da – **O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do Tribunal Constitucional**, 2014, p. 1177-1178.

²²⁶ TRIBUNAL Constitucional – Acórdão n.º 306/2010. Disponível em http://www.pgdlisboa.pt/jurel/cst_busca_actc.php?ano_actc=2010&numero_actc=306

²²⁷ COSTA, José Manuel M. Cardoso da – **O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do Tribunal Constitucional**, 2014, p. 1183-1184.

A definição e concretização de critérios que sejam adequados à repartição dos encargos tributários são nucleares para os campos das ciências jurídicas que se debruçam sobre as matérias tributárias e fiscais, podemos falar que estas tarefas são as mais importantes deste campo do saber. As orientações constitucionais nos levam a colocar a capacidade contributiva como critério que deve ser aprofundado e explorado. Para Vasques, a esses critérios “se deve atribuir um peso especial no confronto com valores extra-sistemáticos é que se mostra interessante e proveitoso explorar o conteúdo da capacidade contributiva e das fórmulas constitucionais que a consagram”²²⁸.

Algumas constituições e leis específicas, tratam, ou trataram, a capacidade contributiva com autonomia perante outros princípios como o princípio da progressividade fiscal. Em Portugal, por exemplo, o sistema fiscal reforma na década de 60 trazia num mesmo período a capacidade contributiva combinada tanto com a proporcionalidade, quanto tratava dos impostos reais parcelares, como com a progressividade, quando tratava do imposto de natureza pessoal.²²⁹

A capacidade contributiva, para Joaquim Manuel de Freitas Rocha, precisa ser encarada como um critério com carácter objectivo, com índices que sejam claros, actuais e relevantes de riqueza, que permitam que as particularidades do sujeito e da fonte sejam analisadas²³⁰. Essa necessidade esbarra na demasiada complexidade da vida económica, sua variedade dificulta a tipicização ou codificação das diversas situações que o Direito Fiscal precisa encarar como realidade para definir a tributação. Para que o ideal de Justiça Fiscal seja alcançado, a tributação precisa ocorrer de forma justa e igualitária, para que essas metas sejam materializadas, necessário se atentar a todos os rendimentos e não isentar alguns tipos de rendimentos sob a justificativa de que teriam uma base considerada “anormal”. A ideia de justiça fiscal substancial deve se fazer presente, que orienta que os impostos deverão ser cobrados se observando as posses de cada um.²³¹

O facto que constitui a relação jurídica, como dito acima, um facto complexo, engloba vários pressupostos de tributação, a matéria a ser tributada ou base de incidência, são também denominadas de facto tributário em sentido restrito²³² integram conteúdo cuja definição integra a capacidade contributiva.

²²⁸ VASQUES, Sérgio – **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária**, 2008, p. 305.

²²⁹ CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 426-427.

²³⁰ ROCHA, Joaquim Manuel de Freitas – **As modernas exigências do princípio da capacidade contributiva: sujeição à imposto dos rendimentos provenientes de actos ilícitos**, 1998, p. 85.

²³¹ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 86.

²³² *Idem* – **Op. Cit.**, p. 87.

A reflexão sobre a definição dessa base de incidência não é nova, Adam Smith e David Ricardo já escreviam sobre o assunto no século XVIII, para estes renomados pensadores, a tributação não deveria incidir sobre salários e lucros, deveria recair apenas sobre as rendas fundiárias e o rendimento utilizado no consumo de itens de luxo, para que o mínimo de subsistência fosse garantido. Richard Musgrave e Peggy Musgrave defendem que é possível de ser demonstrado que a incidência do imposto sobre o rendimento é favorável aos contribuintes que aforram e desfavorável aos que não, quem gasta menos que seu rendimento em determinados períodos, enquanto a incidência do imposto sobre o rendimento consumido trataria de forma desigual todos os contribuintes.²³³ Para Musgrave, os sujeitos destinam seu rendimento ao consumo ou ao aforro, se a tributação incidisse apenas sobre o rendimento que foi utilizado para o consumo, os que aforram não teriam uma parte do seu rendimento tributada, entendimento que o levou a concluir que se enquadram num mesmo padrão não os que consomem o mesmo, mas os que possuem o mesmo rendimento²³⁴.

Para Thomas Hobbes, tanto o rendimento como o consumo poderiam ser utilizados como base para a definição da capacidade contributiva, que favorecer a poupança seria bom para a economia, que o imposto sobre o rendimento poderia ocasionar uma dupla tributação, como a que ocorreria na tributação de património, que para ser adquirido foi o resultado de aforro pelo qual já se contribuiu sobre o rendimento.²³⁵

Em situações que não se concluiu por um tipo de tributação ou outro, foi desenhado um tipo de sistema com tributação mista, que utiliza como indicadores para a tributação o rendimento, o consumo e a riqueza imobilizada, seja esta constatada como património/ou capital; assim, a incidência da tributação ocorre tanto sobre o rendimento obtido, como sobre o rendimento mantido e o sobre o rendimento utilizado no consumo e/ou na aquisição de bens. Nestes casos, importante que seja levado em consideração o conjunto de bens que foi escolhido pela pessoa, devendo se atentar a proporção entre o trabalho e o repouso ou entre consumo imediato e poupança. Na opção de escolha pelo rendimento-produto e rendimento-acrécimo, deverá ser considerado como rendimento todo o acréscimo patrimonial que tenha ocorrido no período de tempo sob análise, devendo ser levado em consideração o rendimento líquido do contribuinte obtido após as deduções elencadas como possíveis de serem realizadas de incidir sobre o rendimento bruto. Para que essa equação seja realizada, necessário que previamente

²³³ PALMA, Clotilde Celorico – **Da evolução do conceito de capacidade contributiva**, 2001, p. 137.

²³⁴ CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 404.

²³⁵ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 405.

seja estabelecido qual método de cálculo será utilizado para se chegar na definição do imposto, como métodos indiciários e regimes simplificados.²³⁶

Além da definição quanto à base de incidência, outra reflexão necessária é sobre a definição da projecção do crescimento ou decréscimo que ocorrerá a partir do cálculo escolhido. Pela lei da utilidade marginal decrescente, a estruturação do sistema fiscal ocorreria a partir da definição de impostos tributados de forma indirecta, que se desdobraria na regressividade da carga tributária, ou seja, neste cenário, o sacrifício (a taxa) diminuiria na medida que ocorresse um aumento da riqueza ou do rendimento do indivíduo. Pela lei da utilidade marginal crescente, o sistema fiscal seria estruturado numa tributação progressiva, em que a taxa aumentaria na medida que ocorresse um aumento no rendimento. Esta segunda opção é a que encontra maior adesão na doutrina na actualidade.²³⁷

Para Frederico Flora, o princípio da utilidade decrescente do rendimento é um fundamento matemático que preenche uma metade da capacidade contributiva, de índole subjectiva, que a outra metade seria preenchida por uma feição psicológica da desigual intensidade de necessidades, resultante da teoria psicológica da igualdade de sacrifício, em que a capacidade contributiva cresce em razão progressiva e não na proporção do rendimento; duas teorias consideradas distintas, mas que Flora visualiza que possuem elementos correlativos, seriam duas metades de um mesmo princípio.²³⁸ E conclui que a capacidade contributiva resulta da classificação das necessidades e o valor decrescente dos bens, “se as necessidades descrecem de intensidade à medida que são satisfeitas, o valor subjectivo da riqueza possuída e respectiva utilidade marginal decresce mais do que proporcionalmente, pelo que seria injusta a tributação segundo um sistema proporcional”.²³⁹

Teixeira Ribeiro explica que a igualdade tributária se realiza quando as parcelas de rendimentos pagas à título de imposto possuem a mesma utilidade ou o mesmo sacrifício para todos os contribuintes, mesmo entendimento que Ugo Mazzola.²⁴⁰

Para Henry Calvert Simons, fazer menção à utilidade marginal, utilizando qualquer padrão que seja, não pode ser utilizado como definitivo, pois independente do volume de rendimento que o sujeito obtenha, sua vida e consumo são alterados ou revistos.²⁴¹

²³⁶ PALMA, Clotilde Celorico – **Da evolução do conceito de capacidade contributiva**, 2001, p. 138-139.

²³⁷ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 139.

²³⁸ CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 439.

²³⁹ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 440.

²⁴⁰ *Idem* – **Ibidem**.

²⁴¹ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 427.

É decrescente na actualidade a conclusão pela importância da opção pela tributação no rendimento pessoal, em virtude do aumento da circulação de pessoas e valores entre os países, movimento estimulado pela constatação de fraudes e evasões fiscais²⁴². A estruturação de um sistema de tributação mais justo tem sido o objectivo de muitos pesquisadores, não apenas das ciências jurídicas, mas também de outros campos da ciência como as ciências económicas e contábeis, embora a noção de justiça não seja uma. Num primeiro momento, poderá parecer mais justo o sistema que utilize como base o rendimento efectivo, por levar em consideração o aumento real do rendimento que tenha se efectivado no período em análise.²⁴³

Vimos até o momento, que para que a igualdade seja assegurada nas relações tributárias, necessário se atentar à generalidade e uniformidade na constituição do tributo, que a capacidade contributiva delimitada pelo rendimento real, cujas bases de incidência sejam igualmente delimitadas, mas, esses entendimentos não nos levam para apenas uma opção, essas opções desembocam numa encruzilhada que com mais de uma alternativa em que a progressividade e a proporcionalidade se destacam por possuírem vias mais alargadas.

Esses desdobramentos sofrem a influência da política económica e social do país que promove a tributação, do período em que se situam, são desdobramentos do mesmo princípio, o princípio da igualdade²⁴⁴.

2.3.1. Proporcionalidade

No princípio da proporcionalidade, as obrigações tributárias devem ser definidas conforme a capacidade contributiva dos cidadãos, o que significa que em algumas situações, um dado contribuinte com menor capacidade económica será tributado da mesma forma que outro contribuinte com maior capacidade económica, pois se parte da lógica que, como os contribuintes precisam repartir entre si o ónus fiscal, essa repartição deve ocorrer de forma exactamente igual entre eles.²⁴⁵

O critério da proporcionalidade foi bastante utilizado de forma vinculada ao princípio do benefício, como atenta Attilio Garino Canina²⁴⁶, por exemplo, o que fez com que as críticas que foram e são direccionadas ao princípio do benefício, inevitavelmente, acabem se estendendo

²⁴² PALMA, Clotilde Celorico – **Da evolução do conceito de capacidade contributiva**, 2001, p. 141.

²⁴³ ROCHA, Joaquim Manuel de Freitas – **As modernas exigências do princípio da capacidade contributiva: sujeição à imposto dos rendimentos provenientes de actos ilícitos**, 1998, p. 88-89.

²⁴⁴ BALEIRO, Aliomar – **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, 2010, p. 850.

²⁴⁵ PALMA, Clotilde Celorico – **Da evolução do conceito de capacidade contributiva**, 2001, p. 117.

²⁴⁶ CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 424.

também a este critério. A proporcionalidade é ligada à percepção de progressão da miséria por sua relação com o método da regressividade.

A utilização do método regressivo não é uma criação da modernidade, é possível constatar a cobrança de imposto regressivo no período do feudalismo, na cobrança do pagamento que se atribuía ao denominado Terceiro Estado, em que os trabalhadores da terra e a burguesia que nascia procediam como o pagamento que concedia privilégios e garantia imunidades pessoais às classes superiores, a partir do lema que orientava antigamente “que o povo contribuísse com os seus bens, a nobreza com o seu sangue e o clero com as suas orações”²⁴⁷.

Se parte do pensamento que caso o Estado atuasse como permutador, em que houvesse uma relação entre oferta e pedido, os indivíduos mais fracos que precisariam receber um volume maior de acções públicas protetivas, teriam que efectuar o pagamento de um volume maior de impostos; por essa lógica, os paralíticos e enfermos, por exemplo, seriam os maiores contribuintes, “pode-se dizer que o programa fiscal do final de século é um programa no qual a combinação benefício-proporcionalidade não pode desempenhar qualquer papel útil”²⁴⁸. São exemplos de defensores Stuart Mill, Klaus Tipke C. Baer, Teixeira Ribeiro.

Para Teixeira Ribeiro, o princípio da capacidade contributiva exige um sistema de impostos proporcionais, que também podem concorrer para diminuir as desigualdades²⁴⁹. A proporcionalidade parte do pressuposto que os cidadãos devem pagar impostos com base num critério que seja idêntico para todos, essa orientação não se deve apenas ao princípio da capacidade contributiva, mas também ao princípio da uniformidade; argumenta Friedrich Hayek para defender este critério técnico, que apenas neste é possível determinar a carga fiscal com critérios objectivos que cada um será responsável sem adoptar medidas discriminatórias²⁵⁰.

A premissa é promover igualdade fiscal e não uma desigualdade fiscal que influencie uma mudança na correlação das forças sociais que se manifestam de forma desigual.

Stuart Mill foi muito conservador na forma como interpretou a igualdade de sacrifício, associando-a ao tipo de tributação proporcional, pois da mesma forma que induz que o imposto corresponde ao sacrifício, quanto maior o património e a renda que o contribuinte possuísse, menor valor o dinheiro teria, assim o rendimento teria utilidade decrescente, ocorre que “o décimo do rendimento ao homem rico só o obriga a prescindir do supérfluo, quando para o

²⁴⁷ De Viti de Marco *apud* PALMA, Clotilde Celorico – **Da evolução do conceito de capacidade contributiva**, 2001, p. 129.

²⁴⁸ VASQUES, Sérgio – **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária**, 2008, p. 284.

²⁴⁹ CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 424.

²⁵⁰ CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, 425.

homem pobre o obriga a prescindir do essencial, então a igualização do sacrifício entre os contribuintes, mais do que a proporcionalidade, exige a progressão do imposto”²⁵¹. Aos poucos a proporcionalidade foi sendo substituída pela progressividade, face a insuficiência que apresentava para dar respostas satisfatórias às demandas sociais e económicas²⁵². A noção de capacidade contributiva se aprimorava e a proporcionalidade não se desenvolveu na velocidade que os entendimentos sobre capacidade económica e contributiva se desenvolviam.

2.3.2. Progressividade

A progressividade foi apelidado por Stuart Mill de “roubo progressivo”, Proudhon disse que seria um “brinquedo cuja utilidade seria a de dar pasto à tagarelice dos filantropos e de pôr aos urros os demagogos”, Guicciardini a adjetivou de “pestífera e criminosa”, Mac Coulloch afirmou que caso fosse adoptada “seria como estar no mar sem bússola nem leme” e que confiscaria “a riqueza pessoal, em perturbação social, da emigração massiva de pessoas e capitais”, que devoraria entranhas, arruinaria famílias e promoveria uma convulsão social²⁵³. Pessoa desatenta que se ativesse a leitura destes opositores da progressividade e apenas a partir deles a conhecesse, pensariam estar a falar de um demônio.

Mesmo com reactividade tão violenta por parte de alguns pensadores, a forma progressiva de tributar gestou convencimentos e se impôs, não foi um debate rápido, durou período superior a um século²⁵⁴, mas criou raízes sólidas que a sustentam até o presente século.

Com intensidade maior que os que se dedicavam a descredita-la, os defensores da progressividade actuaram para defendê-la. Montesquieu defendia que a forma “que melhor realizava a equidade na distribuição dos encargos públicos”²⁵⁵, Ugo Mazzola disse que com sua prevalência, houve o “triunfo da democracia em virtude da maior preponderância política das classes economicamente inferiores”²⁵⁶; Frank Taussig se dedicou a desconstruir a proporcionalidade e realçar seu carácter imperfeito, enquanto que a progressividade iria promover correções na ordem social²⁵⁷; Ernesto Valcárcel afirmou que a progressividade é uma exigência do princípio da igualdade e que estariam interligadas capacidade contributiva-progressividade-igualdade com lugar próprio que complementa o sistema tributário, onde “a

²⁵¹ VASQUES, Sérgio – **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária**, 2008, p. 294.

²⁵² CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 53.

²⁵³ *Idem – Ibidem.*

²⁵⁴ *Idem – Op. Cit.*, p. 407.

²⁵⁵ *Idem – Ibidem.*

²⁵⁶ *Idem – Op. Cit.*, p. 54.

²⁵⁷ *Idem – Op. Cit.*, p. 55.

primeira, por ser um pressuposto legitimador do tributo, ao passo que a segunda redundaria numa técnica mas já não num princípio, através da qual se postula a igualdade como instrumento e fim do sistema tributário”²⁵⁸.

A tributação sobre o rendimento avançou e abriu espaço para o aumento da progressividade das taxas, aplicada a unicidade do imposto, que gerou aceitação maior que a tributação cedular. A progressividade contrariou a de Edimburgo, “segundo a qual nenhum imposto sobre o rendimento pode ser justo se não deixar os contribuintes na mesma posição relativa em que os encontrou. Com isso, várias vozes foram as discordantes em torno do conceito, tendo vindo em socorro do mesmo algumas teorias económicas”, como é o caso da tese do professor Edwin Seligman, que defendeu a “lei dos rendimentos crescentes”, que esboçava que as pessoas que eram ricas possuíam “maior facilidade de ver aumentada a sua fortuna já que, para Seligman, o crescimento da produção aumenta mais do que uma simples proporção aritmética. Consequentemente, seria menor a injustiça de adoptar um regime progressivo do que manter a regra geral de proporção”.²⁵⁹

A fundamentação da progressividade tem ocorrido numa zona entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio do Estado social²⁶⁰, como Masé Dari argumenta que neste modelo de Estado o imposto progressivo é o que garante melhor financiamento das despesas públicas e justiça²⁶¹. Para Catarino, a progressividade deriva do princípio do Estado social, que utiliza o sistema fiscal para promover o bem-estar económico, a justiça social, a diminuição das desigualdades sociais e redistribuição das riquezas e dos rendimentos²⁶².

A progressividade é o método que recorrentemente mais é utilizado como instrumento vinculado à capacidade contributiva, ou melhor, o desenho feito da capacidade contributiva na modernidade é desenvolvido a partir de uma relação íntima com a progressividade, tanto que, da forma que se estabeleceu o binómio benefício-proporcionalidade, constatamos um binómico capacidade contributiva-progressividade. Estes binómios passam a se opor no final do século.

Os doutrinadores seguidores de um socialismo mais catedrático, associam a capacidade contributiva à progressividade, corrente de pensamento que contribuiu para que essa dupla prevalecesse de forma definitiva perante a noção orientada pelo princípio do benefício e alarga os caminhos que visualizamos na actualidade²⁶³. O descortínio da progressividade ocorre não

²⁵⁸ *Idem – Ibidem.*

²⁵⁹ *Idem – Op. Cit.*, p. 54.

²⁶⁰ *Idem – Op. Cit.*, p. 395.

²⁶¹ *Idem – Op. Cit.*, p. 419.

²⁶² *Idem – Op. Cit.*, p. 428.

²⁶³ VASQUES, Sérgio – *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*, 2008, p. 292.

apenas relacionado aos impostos sobre o rendimento, considerado um campo natural de aplicação deste método, mas também na incidência da tributação perante o consumo e o património, que se se materializa através da tributação progressiva sobre as sucessões e sobre a atribuição de impostos indirectos que recaem sobre bens que satisfazem as necessidades e penaliza o consumo de luxo, “a distribuição de riqueza prevalecente revela um grau e um género de desigualdade que ‘manifestamente pernicioso e repugnante’. E são essas razões que em última análise exigem o uso da capacidade contributiva como critério de igualdade”²⁶⁴.

A relação entre a capacidade contributiva e a progressividade se constituiu como a base para os sistemas fiscais no século XX, sistemas que foram pautados numa filosofia de solidariedade (valor que passou a ser recorrente nas cartas constitucionais) que personalizaram impostos e tributaram os rendimentos pessoais de forma progressiva. O primeiro passo dado para essa consolidação foi a tributação progressiva que passou a incidir perante as sucessões, seja na Inglaterra em 1894, na França em 1901 ou Portugal em 1901, onde o imposto sucessório foi aprovado na Primeira República e vigorou até período mais recente.²⁶⁵

Os impostos sobre os rendimentos criados nesta perspectiva passaram a ser o centro da gravidade dos sistemas fiscais modernos. Na perspectiva política, foi com a capacidade contributiva-progressiva que o Estado Social encontrou condições para realizar seu conteúdo programático, o que atraiu sobre si debate ideológico sobre as feições que o Estado poderia assumir além dos debates sobre técnicas fiscais. Na perspectiva financeira, como este método progride com o desenrolar da tributação, quer dizer, como a taxa aumenta conforme sua base de incidência amplia, sendo menor no início e maior ao final da tributação que constatar aumento do rendimento ou património; será ampliada, consecutivamente, a fonte de receita fiscal dos modelos de Estado modernos, a tributação do consumo favorecendo bens de primeira necessidade e onerando o consumo de itens de luxo.²⁶⁶

Na progressividade, quem possui mais rendimentos é chamado a pagar um preço unitário maior pela unidade de bem público, a medida que seu rendimento aumenta, enquanto na proporcionalidade o preço do bem público é unitário.²⁶⁷

Para Adolph Wagner, a progressividade não se trata apenas de uma temática tributária, compreendia que este mecanismo agia como uma forma de compensar moral e economicamente as classes menos favorecidas, sendo o imposto progressivo sobre o rendimento um modelo justo

²⁶⁴ *Idem – Op. Cit.*, p. 293.

²⁶⁵ *Idem – Op. Cit.*, p. 296.

²⁶⁶ *Idem – Op. Cit.*, p. 298.

²⁶⁷ CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 409.

e lógico para ajudar a resolver a questão social.²⁶⁸ Embora Federico Flora também visualize na progressão uma forma de conservação e progresso da estrutura individualista da sociedade moderna, não possuía a mesma convicção que Wagner sobre a capacidade desta matéria de promover profundas transformações sociais; elenca três diferenças entre um sistema fiscal progressivo e um sistema social: “a tributação progressiva confere uma imunidade tributária ao proletariado, tem apoio no socialismo de Estado para corrigir a repartição da riqueza e tem apoio no colectivismo para restituir à nação tudo o que lhe pertence”²⁶⁹.

Um dos argumentos utilizados pelos defensores da progressividade é pautado nas consequências negativas da acumulação de grandes fortunas, como defende António de Vitti de Marco sobre a capacidade da progressividade ser utilizada como instrumento de correcção das disparidades das riquezas acumuladas na esfera privada e que este instrumento possuiria dois objectivos: um de natureza económica, pautado na necessidade de diminuir a riqueza dos que mais a possuem e aumentar a dos que menos a possuem, e outro objectivo de natureza jurídico-tributária, com a finalidade de repartir os encargos públicos de forma que uns paguem para outros.²⁷⁰

De Vitti de Marco chama a atenção para um erro que classifica como comum dentre os tratadistas: não confundir a igualdade de sacrifício, que se relaciona com a teoria do valor subjectivo, em que a progressão ocorreria até a absorção total dos maiores patrimónios; com a igualdade de fortuna, que se relaciona com a teoria do valor objectivo, em que a repartição dos encargos também ocorreria de forma progressiva, mas não impediria que as fortunas privadas crescessem de forma indefinida. Enquanto seria óbvio que os indivíduos que estivessem num cenário de paridade de rendimentos suportariam a mesma medida de imposto sob a ótica na teoria do valor objectivo, a mesma obviedade não se faria presente se esta mesma diretriz fosse analisada sob a ótica da teoria do valor subjectivo, pois os sacrifícios individuais seriam diferentes.²⁷¹

Como defendem alguns autores como Catarino, o sistema de tributação progressivo é o único que respeita a igualdade de sacrifício, a igualdade vertical entre os contribuintes, ao assumir que a utilidade do rendimento é decrescente, pois enquanto o rendimento aumenta a utilidade marginal diminui. Caso o entendimento inverso fosse considerado, mesmo que o

²⁶⁸ *Idem* – *Op. Cit.*, p. 410.

²⁶⁹ *Idem* – *Op. Cit.*, p. 411.

²⁷⁰ *Idem* – *Ibidem*.

²⁷¹ *Idem* – *Op. Cit.*, p. 439

rendimento ou a riqueza crescessem, a utilidade não seria afetada e permaneceria constante, essa utilidade constante faria a utilidade final equivaler a um imposto proporcional.²⁷²

Críticos da utilidade do rendimento decrescente, que a consideram como a utilidade de qualquer bem, utilizam da teoria da utilidade marginal para fundamentar a progressividade, como De Vitti de Marco, Ugo Mazzola²⁷³, Frederico Flora, Arthur Cecil Pigou, M. Kendrick. Defendem que o dinheiro é um bem com características peculiares que o faz ter uma natureza especial e não gera o mesmo padrão de satisfação e utilidade para quem o possui “a satisfação que o dinheiro propicia é ilimitada porque não se cinge a certo facto ou necessidade. O gozo, o prestígio, a vaidade pessoal, o acesso aos requintes da civilização e da cultura fazem do dinheiro um bem cuja utilidade de todo não decresce com a quantidade”.²⁷⁴

Para Teixeira Ribeiro “a teoria económica da utilidade marginal parte de premissas totalmente indemonstradas e, logo assim, sem validade científica, pelo que os fundamentos dos modernos sistemas de tributação progressiva do rendimento e da riqueza são essencialmente políticos e não económicos”. Catarino defende que “a teoria económica tem demonstrado que a um aumento do rendimento disponível corresponde sempre um aumento no consumo, pelo que se confirma a sua crescente, não decrescente utilidade”, argumenta que da mesma forma que a água não deixa de ter utilidade à medida que a sede é saciada, com o rendimento ocorreria o mesmo,²⁷⁵ e aponta sobre a necessidade de se definir se há uma compatibilidade da utilidade decrescente com o sistema proporcional ou regressivo, para que a progressividade possa ser fundamentada de forma adequada para que não seja ferido o padrão de justiça ligado ao princípio da igualdade jurídica.²⁷⁶ Da mesma forma que não é possível conhecer a medida em que a utilidade do rendimento decresce, da mesma forma não há como mensurar em que escala ocorre o crescimento do sacrifício nem o nível de utilidade de algo²⁷⁷.

Sobre o imposto progressivo na teoria do valor, Mazzola “nega à igualdade de sacrifício qualquer utilidade prática”²⁷⁸. Catarino é crítico à utilização da teoria da utilidade marginal à teoria do imposto sobre o rendimento, em sua obra “Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual”, que possui como objecto uma “reflexão crítica sobre a progressividade tributária como fundamento para a prossecução da ‘justiça social’”, Catarino apresenta que são

²⁷² *Idem* – *Op. Cit.*, p. 441

²⁷³ *Idem* – *Op. Cit.*, p. 444

²⁷⁴ *Idem* – *Op. Cit.*, p. 442-443.

²⁷⁵ *Idem* – *Op. Cit.*, p. 445.

²⁷⁶ *Idem* – *Op. Cit.*, p. 449.

²⁷⁷ *Idem* – *Op. Cit.*, p. 450.

²⁷⁸ *Idem* – *Op. Cit.*, p. 441.

poucos os argumentos que fundamentam a progressividade das taxas no imposto como uma forma de conseguir um elevado ideal de justiça social²⁷⁹.

Como vimos, a progressividade possui feição jurídica, social, económica e política, enquanto alguns autores realçam uma dessas perspectivas com maior vigor, como Mazzola se restringe a economia. Para Mazzola, o principal motivo para defender a progressividade é que esta logra obter a justiça distributiva; para Frederico Flora, o facto do Estado recolher o necessário para satisfazer suas necessidades.²⁸⁰

O art. 53 da CRI orienta que “o sistema tributário é inspirado nos critérios de progressividade”. Na CRP, no art.º 104º, n.º1, ao afirmar que “o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, determinar que terá em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar. Por outro lado, no tocante à tributação das empresas, o legislador estatui, no n.º 2 do art.º 104.º, que são tributadas fundamentalmente pelo seu lucro real”²⁸¹. A influência da doutrina portuguesa é da teoria marginalista e do entendimento de que quanto maior for o rendimento menos valioso ele será²⁸².

A teoria marginalista parte do pressuposto que a elite tem o poder para determinar os parâmetros em que o rendimento perde sua utilidade, que ocorreria quando alguém obtivesse doses adicionais; mesmo que fosse possível definir parâmetros para essa perda, que esses parâmetros fossem universalmente aplicados. Essa teoria gera debates, pois há muitos factores que influenciam essa desvalorização como circunstâncias e conveniências de ordem governamental e política²⁸³.

²⁷⁹ *Idem* – *Op. Cit.*, p. 451.

²⁸⁰ *Idem* – *Op. Cit.*, p. 412.

²⁸¹ PALMA, Clotilde Celorico – **Da evolução do conceito de capacidade contributiva**, 2001, p. 135-136.

²⁸² CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 454.

²⁸³ *Idem* – *Op. Cit.*, p. 456.

Capítulo 3 – As relações tributárias

Um marco nas relações tributárias foi a transição do modelo de Estado Absoluto para o Estado Liberal, em que categorias da sociedade como o clero e a nobreza, que não eram alcançados pelo domínio fiscal, tiveram seus privilégios extintos e passaram a figurar dentro do sistema fiscal. Com essa ampliação, surge a generalidade ou a universalidade dos impostos, em que todos passam a ser obrigados ao pagamento dos impostos, sem distinções de classe. Além dos cidadãos, os estrangeiros que transitarem ou residirem no país também se sujeitam à tributação quando praticarem actos previstos na legislação como tributáveis.

Sabemos bem que essa abrangência do sistema fiscal não é pacífica quanto ao entendimento de ter ocorrido a extinção de facto e completa dos privilégios ou se estes se mantêm sob outra roupagem – à exemplo do debate sobre a tributação das grandes fortunas, prevista em algumas cartas constitucionais, em algumas meras determinações formais não materializadas, como no Brasil, ou materializadas, como nos EUA. Mas, não adentremos neste assunto, pois mereceria outra dissertação para abordá-lo na estatura que o tema demanda.

Esse nível de abrangência é detectado na teoria a partir dos desdobramos atribuídos a universalidade dos impostos, que pode possuir vector subjectivo, também denominado de princípio da universalidade em sentido estrito, ou vector objectivo, também denominado de princípio da totalidade. Na sua feição subjectiva, todos são incluídos no rol de cumpridores do dever de pagar impostos; na feição objectiva, o dever de pagar impostos recai sobre os todos cidadãos que manifestem capacidade contributiva deliberada pelo legislador, manifestações estas qualitativas e quantitativas.²⁸⁴

Os estudos sobre estas relações tributárias mais ocorriam pela óptica de análise do imposto como um fenómeno financeiro que jurídico, sua densificação enquanto objecto de estudo das Ciências Jurídicas ocorreu no último século, ganhando campo e status de ramo do direito próprio. O Direito Tributário se debruça sobre a “ordem jurídica criada pelas normas que criam e disciplinam posições jurídicas de devedor e credor de imposto e taxa... compreendendo por posição jurídica (tributária) o conjunto de direitos e deveres que pertencem ao devedor e credor”²⁸⁵.

Constituída a relação tributária, o pagamento de tributos passa a ser um dever fundamental, sobre o qual José Casalta Nabais discorreu profundamente em sua obra “O

²⁸⁴ NABAIS, José Casalta – **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**, 2000, p. 438.

²⁸⁵ CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de – **Direito Tributário**, 2000, p. 21.

dever fundamental de pagar impostos”. Consolidado que a tributação deve incidir com generalidade perante todos que se enquadrem nas previsões legais, todos estes indivíduos devem ser tributados com critérios idênticos, ou seja, com uniformidade de impostos.²⁸⁶

Para Campos, o contribuinte é a figura central do procedimento tributário ao declarar seus rendimentos e riqueza, deixa de ser um sujeito passivo inerte, para ser o centro do sistema tributário.²⁸⁷

Mas, como bem lecionam os autores Leite de Campos, “não basta que o Direito Tributário seja uma ordem – e que seja uma ordem segura. É necessário que seja uma ordem justa para revestir a segunda característica necessária... Esta exigência de justiça coloca-se a todos os níveis”. Ao se projetar essa exigência para todos os níveis os Autores bem definem que seja no nível do legislador, para que no processo legislativo as normas criadas materializem as escolhas tomadas pelo Estado que estão inseridos; seja no nível da actuação da administração fiscal e dos tribunais; bem como no nível de aplicação da norma, quando a justiça atua travestida da segurança jurídica que vincula os agente, proíbe conceitos indeterminados, elimina o poder discricionário, adota mecanismo de controlo, dentre outras determinação que o valor da segurança emana.²⁸⁸

Como aprofundamos no Capítulo 2, a capacidade contributiva surge para conjugar os sujeitos, que se constituem enquanto unidades económicas na posse e uso de riqueza, e utilização de recursos produtivos que podem ser objecto de apreciação ou determinação com uma situação de solvência para suportar o tributo ou ter esse dever afastado²⁸⁹. A tipicidade projecta que “só se constituem como factos tributários os factos jurídicos que se encaixem ao pormenor no âmbito de uma norma material de incidência fiscal objectiva. Só estes são factos típicos, ou seja, factos relativamente aos quais existe lei que os qualifica como tributários”, trata-se, de uma garantia na linha do princípio da legalidade²⁹⁰.

Irving Fisher, responsável pelo desenvolvimento da teoria do comportamento do consumidor, Milton Friedman e Franco Modigliani, ganhadores do prémio Nobel de economia, respectivamente em 1976 e 1985, acompanham o pensamento de Keynes sobre a relação positiva entre consumo e rendimento, a lei da utilidade marginal do rendimento “diminui mais do que proporcionalmente ao aumento desse mesmo rendimento... pode ser que assim suceda como regra quanto ao consumo de bens e serviços mas, em boa verdade,

²⁸⁶ NABAIS, José Casalta – **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**, 2000, p. 441.

²⁸⁷ CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de – **Direito Tributário**, 2000, p. 11.

²⁸⁸ *Idem* – **Ibidem**.

²⁸⁹ CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 402.

²⁹⁰ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 403.

tratando-se de rendimento ou liquidez obtida”, essa redução, mesmo que ocorra de forma menos proporcional, implica que a igualdade não seja realizada com taxas progressivas, mas de forma regressiva, que contribui com a verificação que “a utilidade marginal do rendimento apresenta o mesmo padrão de comportamento da utilidade marginal dos bens, coisas ou serviços no mercado”, diferenciações são estabelecidas entre renda e consumo, mas possuem os mesmos padrões de comportamento.²⁹¹

Em Portugal, o princípio da capacidade contributiva não alcança os impostos aduaneiros, as taxas, as contribuições especiais, os impostos de ordenamento económico e os benefícios fiscais, sob a justificativa destes não vislumbrarem alcançar a capacidade contributiva dos indivíduos que figuram na relação tributária como sujeito passivo, por vislumbrarem o carácter económico e social²⁹².

3.1. Espécies tributárias

No século XIX, o economista francês, Ernest Fournier Flaix, bem descrevia o quanto as características de cada Estado e de seu povo influenciavam a definição sobre o imposto que lhes incidiria, “mesmo nos Estados onde reina o arbítrio, a tradição é a sua base essencial. O imposto mergulha no passado por todas as suas raízes. Corresponde ao território, ao clima, à raça, ao Estado social, às instituições políticas, à história de cada povo”.²⁹³

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, “a natureza jurídica da espécie de tributo é encontrada pela análise do seu facto gerador, pouco importando o motivo ou a finalidade (elementos acidentais)”.

3.1.1. Portugal

Embora a CRP não traga expressamente a palavra “tributo”, a Lei Geral Tributária-LGT a utiliza desde o seu início, quando traz no art. 3.º a “classificação dos tributos”. Antes de avançarmos para as classificações, importante trazer a noção de tributo a partir da doutrina portuguesa. Na obra que comenta a LGT, Diogo Leite de Campo, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa distinguem os tributos das receitas patrimoniais, por sua natureza secundária ou derivada e por ser uma imposição legal e não o resultado da autonomia do

²⁹¹ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 447-448.

²⁹² *Idem* – **Op. Cit.**, p. 390.

²⁹³ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 374

indivíduo, “consiste numa prestação legal e impositiva, exigida por uma entidade pública com o fim de cobrar receitas para cobrir as suas despesas”. Nuno Sá Gomes orienta que essas prestações tenham carácter definitivo, sem constituir sanção de acto ilícito e sem depender de vínculos anteriores²⁹⁴.

Suas principais características se fundam em elemento objectivos, subjectivos e finalísticos. Numa perspectiva objectiva, os tributos possuem como objecto as prestações pecuniárias impostas por preencherem os requisitos fixados em lei. Numa vertente subjectiva, possuem como sujeito activo uma entidade que seja pública ou que desempenhe funções públicas. Como finalidade, os tributos possuem como meta obter receitas necessárias para cobrir as despesas públicas que necessitam ser executadas²⁹⁵. Desdobram-se em espécies ou sub-espécie.

Agora sim sobre classificação, mas antes de continuarmos as orientações da LGT, importante mencionar que a classificação dos tributos em espécies possui assento constitucional no art. 165.º, número 1, alínea i, ao atribuir à Assembleia da República a competência exclusiva para legislar sobre a “criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas” (grifo nosso); mesmas espécies que constam no art. 3.º, n. 2, da LGT que define como espécies de tributos os impostos, as taxas e contribuições financeiras a favor de entidades públicas.

O imposto é previsto no art. 3.º da LGT e tem seus pressupostos expostos no art. 4.º da referida Lei, que estabelece que estes “assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património”, a partir deste e de outros dispositivos, é compreendido como a “prestação patrimonial, imposta por lei a um sujeito, a favor de uma entidade que exerça funções públicas, com o fim de satisfazer os seus fins próprios, e sem carácter de sanção”. O imposto é uma prestação patrimonial, inserida numa relação obrigacional, prevista em lei que o impõe a um sujeito, sem carácter de sanção, em favor de uma entidade que exerça funções públicas para satisfazer seus objectivos próprios. Possui carácter obrigacional, patrimonial, legalidade, titularidade, unilateralidade e desprovido de carácter de sanção.²⁹⁶

É obrigacional porque é objecto de uma obrigação de natureza fiscal, um objecto do tipo mediato, por consistir na própria prestação pecuniária. É patrimonial porque consiste

²⁹⁴ CAMPOS, Diogo Leite de; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes de – **Lei Geral Tributária: Anotada e Comentada**, 2012, p. 69.

²⁹⁵ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 69-70.

²⁹⁶ CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de – **Direito Tributário**, 2000, p. 22.

numa prestação patrimonial o que não significa, automaticamente, que se trata de uma prestação pecuniária. A legalidade decorre da necessidade de que o imposto nasça por força da lei, que o estrutura e molda e o reveste de coatividade face o poder que o credor possui para utilizar da força para garantir seu cumprimento. Sua titularidade reside em entidades que exercem funções públicas, pessoas colectivas de direito público que atuam para satisfazer necessidades financeiras e sociais. A unilateralidade se deve ao facto do seu pagamento não estar vinculado a uma contraprestação específica do Estado, o poder que este possui de tributar uma causa abstracta. E, por último, neste objectivo pontual de descrever as feições do imposto, o facto deste não possuir carácter de sanção, em virtude do seu facto gerador estar relacionado à capacidade contributiva e não à violação de um dever jurídico que gera uma sanção deste acto ilícito.²⁹⁷

Pode-se então resumir que suas principais características são “prestação patrimonial positiva; independente de vínculo anterior; definitiva; unilateral e não sinalagmática; estabelecida por lei; a favor de entidade que exerça funções públicas; para satisfação de fins públicos; não constituindo sanção ou prevenção de actos ilícitos”²⁹⁸.

A taxa, também é prevista no art. 3.º da LGT e igualmente definida no art. 4.º da Lei em comento, no número 2, com a noção de que estas “assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares”, como podemos perceber, possui um nível de detalhamento maior. Compreendida como uma prestação, previamente imposta por lei, como uma contrapartida em virtude da prestação de um serviço público, da utilização de um bem do domínio público, ou da remoção de um limite jurídico a uma actividade do devedor, sendo o arrecadado direccionado em favor de um ente público ou concessionário deste serviço público²⁹⁹.

As taxas, da mesma forma que os impostos, são prestações que possuem carácter obrigacional, patrimonial, legalidade, com a titularidade das entidades que exercem funções públicas para satisfazer seus próprios fins, é desprovida do carácter de sanção, mas, diferem dos impostos porque as taxas possuem uma vinculação a uma “actividade administrativa de prestação de serviços, a utilização do domínio público ou a renovação de um limite jurídico à actividade dos particulares”, ou seja, não são unilaterais como os impostos. São as taxas,

²⁹⁷ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 22-26.

²⁹⁸ CAMPOS, Diogo Leite de; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes de – **Lei Geral Tributária: Anotada e Comentada**, 2012, p. 69.

²⁹⁹ CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de – **Direito Tributário**, 2000, p. 21.

portanto, bilaterais, pois compreendem obrigações recíprocas para o contribuinte que manifesta vontade de ter acesso a determinado serviço estatal e para o Estado que passa a possuir a obrigação de prestá-la, mediante o pagamento que pode ser antecipado à prestação da actividade ou posterior.³⁰⁰

Nas taxas há uma relação clara e previamente conhecida entre o serviço prestado pelo Estado e o valor correspondente a esse serviço, o que faz com que estes sejam interdependentes, tornando esse serviço divisível. Essa reciprocidade determina o seu carácter sinalagmático. Pode aparentar uma voluntariedade, mas muitos serviços requisitados pelo contribuinte são imprescindíveis, o que não deixa ou reduz de forma significativa a margem de escolha do particular.

Sobre o quantitativo a ser arrecadado, caso um certo patamar seja ultrapassado, a taxa perderia seu sentido comutativo e o tributo arrecadado mais se assemelharia a um imposto que uma taxa, mas não há uma definição legal que delimite a partir de qual ponto que seria excessivo. No entanto, Campos, Rodrigues e Sousa chamam atenção para o facto de autarquias locais definirem taxas desproporcionais ao serviço prestado e ao sujeito passivo, face a crescente necessidade financeira das entidades públicas³⁰¹ o que acaba por descaracterizar sua natureza tributária face uma necessidade financeira.

Sobre essa descaracterização, há ainda algumas interpretações, como a de José Casalta Nabais que compreende que, embora alguns tributos recebam a denominação de taxas, são na sua essência impostos. Além das taxas cujo valor é considerado desproporcional ao valor atribuído, como comentado no parágrafo anterior; lista ainda as taxas progressivas, por possuírem uma variação conforme a capacidade contributiva do contribuinte, quando esta possibilidade apenas seria possível nos impostos; e as taxas extrafiscais, em decorrência do facto da extrafiscalidade se relacionar com os impostos.³⁰² Para Nabais, além de endossar a teoria bipartite, alarga a compreensão de imposto e restringe o entendimento sobre taxas.

Antes de avançarmos para a próxima espécie, importante proceder com a distinção entre taxa e preço público, pois enquanto a prestação do serviço que se liga à taxa não há margem de escolha para prestadores desse mesmo serviço, por geralmente ser um serviço que a actuação estatal monopoliza ou não existir exploração mercadológica que chegue em

³⁰⁰ *Idem – Op. Cit.*, p. 27-28.

³⁰¹ CAMPOS, Diogo Leite de; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes de – **Lei Geral Tributária: Anotada e Comentada**, 2012, p. 71.

³⁰² NABAIS, José Casalta – **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**, 2000, p. 266-268.

todas as regiões; com o preço público “há possibilidade de escolha, por se encontrarem entidades privadas que realizem prestações idênticas”³⁰³, logo, sua natureza não é tributária, mas contratual.

As contribuições financeiras além de serem previstas na CRP, são mencionadas no art. 3.º da LGT, e o art. 4.º do mesmo texto legal traz o n. 3, que trata dos pressupostos das “contribuições especiais”. As contribuições, quando reconhecidas pela doutrina como espécie tributária, são posicionadas entre as taxas e os impostos, “correspondem a prestações com um carácter colectivo superior ao das taxas, não sendo facilmente individualizáveis as utilidades usufruídas, embora possam ser estas imputadas, e com elas as contribuições, a grupos determinados de pessoas”³⁰⁴. As contribuições especiais são na LGT com as que “assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade”, o facto deste dispositivo ser finalizado com o trecho “são consideradas impostos”, faz com que alguns doutrinadores não as considerem como uma espécie própria, mas uma variação do tipo imposto.

Como vimos, as contribuições do tipo especiais não são previstas de forma expressa na CRP, mas apenas na legislação infraconstitucional. O facto de o mesmo regime jurídico que os impostos, reforça o entendimento predominante de não reconhecê-las como tal, a diferença possível de ser contatada com o imposto clássico é o facto que nas contribuições de melhoria, o contribuinte não pratica qualquer acto para que passasse a se vincular à administração como contribuinte, mas o inverso, quando uma obra pública é realizada e em virtude da sua realização proporciona uma vantagem a um particular de forma individualizada ou um desgaste.

Outra espécie não prevista na CRP, e considerada por alguns doutrinadores como espécie de tributo, é o “empréstimo público forçado”, quem o considera com natureza tributária argumenta que seria enquadrado como contribuição financeira. Caracteriza-se por ser reembolsável ou ter o valor arrecado amortizado em situação futura.

Na doutrina portuguesa, na actualidade, predominam pensadores como os Leite de Campos e José Casalta Nabais que consideram apenas dois os tipos de espécies tributárias: impostos e taxas. Em que pese a previsão nominal de três espécies de tributos no texto

³⁰³ CAMPOS, Diogo Leite de; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes de – **Lei Geral Tributária: Anotada e Comentada**, 2012, p. 71.

³⁰⁴ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 72.

constitucional, o entendimento majoritário português é pela adoção da teoria bipartida ou dicotômica.

Enquanto há uma clareza na doutrina sobre os limites dos impostos e das taxas, de forma distinta são visualizadas as contribuições para a Segurança Social, sobre sua natureza jurídica, se possuiriam limites próprios e se caracterizariam como uma contribuição ou se enquadrariam dentro dessas duas espécies. Três teses se desenvolvem nesse debate, uma primeira defendida por autores como Diogo Leite de Campos e Mônica Leite de Campos que defendem que essas prestações se aproximam dos impostos; uma segunda defendida por Sérvulo Correia, por exemplo, que considera que essas contribuições seriam taxas e uma terceira corrente defendida por A. Xavier que seria uma terceira espécie denominada de prémio.³⁰⁵ A corte constitucional portuguesa considera este tipo de contribuição para a segurança social como um tributo do tipo imposto, como demonstrado no Acórdão proferido ao apreciar o recurso n.º 21343, de 03 de dezembro de 1997, vejamos trecho a seguir:

Contribuições para a segurança social – Natureza

1 – As contribuições para a segurança social têm desde a Constituição de 1976 a natureza de impostos.

2 – Como tal, elas estão sujeitas ao princípio da legalidade tributária sob a forma de reserva de lei formal da Assembleia da República ou de decreto-lei do Governo emitido a coberto de autorização legislativa do Parlamento.

3 – O Decreto-Lei n.º 179/90, ao estabelecer nos seus arts. 4.º e 10.º, respectivamente, a incidência e a taxa das contribuições para a segurança social e a sua aplicação desde a entrada em vigor do decreto-Lei n.º 321/88, de 22 de Setembro, padecem de inconstitucionalidade.³⁰⁶

No Brasil, esta categoria ganhou limites próprios, tem sido assim considerado pela Corte Constitucional brasileira, mas começamos a falar sobre as espécies tributárias classificadas como tal no Brasil, pelo começo.

3.1.2. Brasil

Na legislação e doutrina brasileira, antes mesmo de conceituar as espécies tributárias, importante falar sobre o gênero “tributo”, definido de forma expressa no artigo 3.º do Código Tributário Nacional-CTN, editado em 1966, como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de acto ilícito, instituída em lei e cobrada mediante actividade administrativa plenamente vinculada”. Os tributos são

³⁰⁵ CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de – **Direito Tributário**, 2000, p. 29-30.

³⁰⁶ CAMPOS, Diogo Leite de; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes de – **Lei Geral Tributária: Anotada e Comentada**, 2012, p. 77-78.

imposições legais instituídas pelo Estado com o objectivo de obter recursos financeiros³⁰⁷, deste gênero decorrem as espécies tributárias.

A legislação traz de forma expressa qual o entendimento do legislador sobre o tema, as espécies tributárias são previstas no artigo 145 da CRFB “a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I – impostos; II – taxas... III – contribuições de melhoria” e no artigo 5.º do CTN através do texto “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”. A leitura do texto legal faz-nos entender que seria a teoria tripartite ou tricotômica ou tripartida, a escolha do constituinte e legislador ordinário brasileiro. Mas, embora o gênero e suas espécies tenham previsão expressa, o debate sobre o quantitativo de espécies não é consensual como ocorre com os tributos. Predomina na doutrina brasileira o entendimento da existência de cinco espécies de tributos vigentes, tendo na prática a vivência da teoria pentapartida ou quinquipartida, pois embora não estejam elencadas no rol do artigo 145, mais adiante, a CRFB traz mais duas espécies tributárias: no artigo 148 prevê os empréstimos compulsórios e nos artigos 149 e 149-A as contribuições sociais.

A teoria pentapartida, que reconhece a existência de cinco tipos possíveis de tributos no Brasil, é predominante na doutrina e a adotada pelo STF desde o julgamento do Recurso Extraordinário-RE de n.º 138284-8 Ceará, relatado pelo ministro Carlos Velloso, vejamos:

As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo facto gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) os impostos (C.F., arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (C.F., art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (C.F., art. 145, III); c.2. parafiscais (C.F., art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (C.F., art. 195, I, II, III), C.2.1.2. outras de seguridade social (C.F., art. 195, parág. 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, C.F., art. 212, parág. 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, C.F., art. 240); c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio económico (C.F., art. 149) e c.3.2. corporativas (C.F., art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (C.F., art. 148).³⁰⁸

Passemos à conceituação destes. O imposto é uma “imposição legal que independe de atuação estatal relacionada com o obrigado... o ente público não se vincula à prestação de qualquer actividade administrativa”, é considerada a principal espécie tributária³⁰⁹, previsto no inciso I do artigo 145 da CRFB de forma expressa. O CTN também traz a conceituação deste no artigo 16, “imposto é o tributo cuja obrigação tem por facto gerador uma situação independente de qualquer actividade estatal específica relativa ao contribuinte”,

³⁰⁷ DENARI, Zelmo – **Curso de Direito Tributário**, 2008, p. 19.

³⁰⁸ SUPREMO Tribunal Federal – Recurso Extraordinário n.º 138.284-4 Ceará. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>

³⁰⁹ DENARI, Zelmo – **Curso de Direito Tributário**, 2008, p. 71.

conceituação essa criticada por alguns doutrinadores como Zelmo Denari que chama de “lastimável investida conceitual... a definição não é das mais felizes, pois supõe conhecida a noção de facto gerador, também passível de definição. No plano conceitual, contudo, é perfeita, pois assinala, como característica essencial, qualquer forma de atuação estatal”³¹⁰.

A incidência dos impostos ocorre a partir das manifestações de riquezas do indivíduo que, demonstrando possuir rendimentos ou bens são chamados a contribuir de forma solidária com toda a sociedade. A competência para criá-los é definida no texto constitucional de forma taxativa, em que cada ente federado possui competência privativa, sendo possível à União instituir sete tipos de impostos, aos Estados há a possibilidade de instituírem três e aos Municípios outros três tipos, de forma excepcional, o Distrito Federal possui a prerrogativa sobre seis tributos em virtude de acumular as possibilidades previstas aos Estados e Municípios. A União possui, ainda, a competência residual que a possibilita instituir novos impostos desde que mediante lei complementar, sejam não-cumulativos e possuam facto gerador ou base de cálculo diferente dos já discriminados na CRFB; e a competência extraordinária no caso de guerra externa, em que é possível criar Impostos Extraordinários de Guerra-IEG’s com ampla possibilidade de incidência, inclusive sobre a mesma base económica que outro tributo vigente tributo, consistindo no único caso de bitributação, em que dois entes federados distintos cobram o mesmo tributo sobre o mesmo facto gerador³¹¹ e o contribuinte é obrigado a efectuar o pagamento dos dois.

A segunda espécie de tributo elencado no texto constitucional são as taxas, são tributos que se vinculam a uma prestação, de forma semelhante ao que ocorre em Portugal, possuem carácter contraprestacional, previstas no artigo 77 do CTN “as taxas... têm como facto gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efectiva ou potencial, de serviço público e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”, texto semelhante ao que consta no inciso II do artigo 145 da CRFB. Diferente dos impostos, as taxas se ligam aos contribuintes através da prestação de um serviço público, que independe da manifestação de vontade do indivíduo.

Quando falamos sobre as taxas, importante falarmos sobre outros dois conceitos, primeiro o de “poder de polícia”, que o próprio CTN traz no artigo seguinte ao da conceituação de taxa, quando no art. 78 considera por poder de polícia a “actividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de acto ou abstenção de facto, em razão de interesse público”, mas não deixa em

³¹⁰ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 72.

³¹¹ ALEXANDRE, Ricardo – **Direito tributário esquematizado**, 2009, p. 48-49.

aberto até onde iria esse interesse público, lista como áreas de interesse as ligadas à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de actividades económicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou colectivos. Um segundo conceito é o de “serviço público”, que se liga não apenas como a prestação de uma utilidade ou comodidade, mas também como a atuação expressiva do poder de polícia estatal, também foi definido pelo legislador logo em seguida, quando no art. 79 do CTN o legislador diz que se consideram serviços públicos os que são “I - utilizados pelo contribuinte... II – específicos, quando possam ser destacados em unidades autónomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas... III – divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários”. Esse serviço público tradicionalmente é definido como um serviço específico, cuja natureza é divisível, mas há doutrinadores como Zelmo Denari que expõe que é possível a incidência de taxa sobre serviços tidos como difusos, de natureza indivisível, em que as pessoas que se beneficiarão são indeterminadas. O referido autor cita como exemplo de serviço específico a taxa cobrada pela coleta de lixo e exemplo de serviço difuso a taxa de conservação de estrada e rodagens instituída por alguns entes federados, este debate não é consenso na doutrina³¹².

Voltando para as espécies, a contribuição de melhoria é a terceira prevista no texto constitucional, consta no rol do art. 145 da CRFB, no inciso III, e no art. 81 do CTN “é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar cada imóvel beneficiado”. As contribuições de melhoria se assemelham às taxas, por também serem vinculadas a uma determinada actuação estatal, mas se distinguem destas por que embora também possuam carácter contraprestacional, as contribuições de melhoria se vinculam apenas à obra pública executada em benefício da colectividade³¹³ – não sendo possível a realização de obra pública que beneficie apenas uma pessoa singular ou colectiva ou um grupo restrito, mas, mesmo que não seja possível esse direcionamento, muitas obras inevitavelmente impactam positivamente imóveis que possuem como proprietários pessoas privadas. Essa consequência é o que completa o factor gerador, mas não basta que ocorra um benefício, indispensável que esse impacto positivo torne o imóvel afetado mais valorizado.

³¹² DENARI, Zelmo – **Curso de Direito Tributário**, 2008, p. 90-91.

³¹³ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 105.

Como percebemos, a obra pública se relaciona com o contribuinte como uma consequência, o que significa que a contribuição de melhoria não ocorre para financiar a obra, não pode ser cobrada para realização de uma obra futura, apenas após a conclusão da obra e mensuração do impacto desta no imóvel privado é que poderá ser instituída a cobrança dos valores que o Estado tenha investido para realizar a obra, sendo a base de cálculo dessa aferição o valor que o imóvel teve acrescido. Essa tem sido a postura do STF, como podemos perceber neste trecho de julgado que teve o ministro Carlos Velloso como relator: “sem valorização imobiliária decorrente de obra pública não há contribuição de melhoria, porque a hipótese de incidência desta é a valorização e a sua base de cálculo é a diferença entre os dois momentos: o anterior e o posterior à obra pública, vale dizer o *quantum* da valorização imobiliária”.³¹⁴ Num caso concreto, seria possível sua aplicação em obra que altere via pública em que o leito por onde trafegam os veículos deixe de ser de barro para ser de asfalto, mas se a obra realizada apenas promove o recapeamento do asfalto já existente, não traz nova situação que ocasione melhoria financeira ao imóvel. Tendo orientado o STF à não instituir taxa quando for possível a criação de contribuição de melhoria, face a vedação do enriquecimento ilícito, pois da mesma forma que a contribuição de melhoria visa evitar o enriquecimento ilícito por parte do privado que teve seu imóvel valorizado sem que tivesse investido recursos próprios para essa valorização, mesma vedação recai sobre o Estado para que não arrecade valores à mais do que de facto investiu na obra e veda que a cobrança estatal recaia sobre pessoas que não foram beneficiadas e sejam obrigadas a pagar por algo que irá gerar riqueza para outro(s) particular(es).

O empréstimo compulsório, embora não esteja incluso na lista do artigo 145 da CRFB, é reconhecido pelo STF, como vimos em julgado a pouco, como espécie tributária, ao considerar o texto de outro artigo mais adiante, o 148 que define que compete a União “instituir empréstimos compulsórios: I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II – no caso de investimento público de carácter urgente e de relevante interesse nacional”, além dessas opções, o artigo 15 do CTN traz outra possibilidade em seu inciso III “conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo”. O parágrafo único, de ambos artigos, delimita contorno para a aplicação dos recursos provenientes dessa espécie, que deve estar vinculada à despesa que fundamentou sua instituição, devendo a lei que o instituir ser do tipo complementar, prevê o prazo em que esse empréstimo perdurará e as condições do seu resgate – o STF já se

³¹⁴ ALEXANDRE, Ricardo – **Direito tributário esquematizado**, 2009, p. 64.

posicionou quanto ao resgate ao apreciar o Recurso Extraordinário de n.º 175.385 oriundo do estado do Ceará, posicionando-se que a devolução do valor arrecadado deverá ocorrer da mesma forma em que foi recolhido, ou seja, em dinheiro.

Diferente dos empréstimos praticados pelas instituições bancárias que possuem natureza contractual em que duas partes livremente celebram negócio jurídico, neste tipo de empréstimo de natureza tributária “não há acordo de vontade, nem contracto de qualquer natureza. Unilateralmente, o Estado compele alguém, sob sua jurisdição, a entregar-lhe dinheiro prometendo o reembolso, sob certas condições, ou dentro de certos prazos”³¹⁵. Esse reembolso torna este tributo *sui generis*, outra especificidade é que apenas à União compete sua instituição, sendo possível afastar a obrigação de seguir o princípio da anterioridade e princípio da anterioridade nonagesimal, previstos na CRFB no art. 150, inciso III, alíneas “b” e “c”, respectivamente.

Sua utilização não ocorre com frequência, justificável pela situação excepcional que deve ocorrer para que seja criado sob a guarida constitucional, foi utilizado uma única vez após a promulgação da vigente CRFB (em 1988) com a edição do Plano Collor I, em 1990, através da Medida Provisória de n.º 168, convertida na Lei de n.º 8.024 de 1990 que popularmente ficou conhecido por “confiscar” valores das contas bancárias do tipo poupança – não foi classificado como um empréstimo compulsório no momento da sua criação, mas assim foi considerado pelo Tribunal Regional Federal-TRF da 1.ª Região “configura disfarçado empréstimo compulsório, flagrantemente inconstitucional, por não encontrar adequado fundamento... eis que não instituído mediante lei complementar”, em acção relatada pela juíza Assusete Magalhães e julgada em 14 de fevereiro de 1992³¹⁶. Hodiernamente ainda é constatado desdobramento de empréstimo instituído em 1962 através da Lei de n.º 4.156, que criou empréstimo que recaiu sobre consumidores de energia elétrica a partir de 1964, em 1976 delimitado para consumidores industriais que consumiam o volume de energia elétrica definido na lei, que vigorou até 1993; cujos créditos pendentes foram convertidos em ações da empresa pública responsável pelo fornecimento de energia, a Eletrobras, em 2005, ainda se encontram em trâmite no Superior Tribunal de Justiça-STJ no tocante ao debate sobre a incidência ou não de juros remuneratório para efectiva quitação, que se estima o montante de R\$ 18 bilhões³¹⁷ para tal feito.

³¹⁵ Baleeiro *apud* DENARI, Zelmo – **Curso de Direito Tributário**, 2008, p. 132.

³¹⁶ ALEXANDRE, Ricardo – **Direito tributário esquematizado**, 2009, p. 70.

³¹⁷ MENDES, Guilherme – **Empréstimos compulsórios da Eletrobras: uma questão de R\$ 18 bi no STJ**, 2020.

Na actualidade, face o estado de calamidade provocado pela pandemia de novo coronavírus denominado de Covid-19, que gestou uma crise sanitária que desencadeou outras crises – económica, social, política, disputa de narrativas da crise e adoção ou não de medidas de combate à pandemia – foi protocolado na Câmara dos Deputados o Projecto de Lei Complementar de n.º 34, de autoria do deputado Wellington Roberto, que propõe a criação de novo empréstimo compulsório que incidiria perante pessoas colectivas que possuam património líquido igual ou superior à R\$ 1 bilhão, para atender às despesas urgentes causadas pela situação de calamidade pública relacionada à Covid-19.³¹⁸ Este Projecto de Lei não teve sua tramitação concluída, até a conclusão do presente trabalho.

Como quinta e última espécie de tributo temos as contribuições especiais, previstas para contribuir com três finalidades distintas, da mesma forma que o empréstimo compulsório, também não consta na lista do artigo 145 da CRFB, mas igualmente são reconhecidas pelo STF, como espécie tributária no Brasil, prevê no artigo 149 da CRFB que “compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio económico e de interesse das categorias profissionais ou económicas³¹⁹, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”, deste artigo é possível desdobrar três espécies distintas de contribuições especiais. O artigo 217 do CTN lista em seus incisos a possibilidade de incidência e exigibilidade “I – da ‘contribuição sindical’, denominação que passa a ter imposto sindical³²⁰... II – das denominadas ‘quotas de previdência’... III – da contribuição destinada ao ‘Fundo de Assistência’ e ‘Previdência do Trabalhador Rural’... IV – da contribuição destinada ao Fundo de Garantia do Tempo de serviço”. Nesta espécie reside debate sobre sua real existência enquanto espécie autónoma e quais seus desdobramentos, se de facto desemboca em subespécies e quais seriam estas.

Antes de analisarmos essas possíveis subespécies, importante destacar que, independente das suas classificações e enquadramentos teóricos, o legislador constitucional é claro ao atribuir competência apenas à União para instituir essas contribuições, sendo vedado, portanto, aos demais entes federados criação de novos tributos sob a feição destas,

³¹⁸ PROJECTO de Lei Complementar n.º 34, de 2020. Disponível em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2241701>

³¹⁹ As categorias profissionais remetem às categorias de trabalhadores e as categorias económicas remetem às categorias de empregadores nas relações de trabalho, sendo o critério de categorias a escolha do legislador brasileiro para estruturar seu sistema de organizações sindicais, orientado pelo princípio da unicidade sindical.

³²⁰ Embora esteja vigente o referido artigo no Código Tributário Nacional-CTN, a Lei 13.467, de 13 de julho de 2017, popularmente conhecida por “Reforma Trabalhista”, promoveu alterações na Consolidação das Leis do Trabalho-CLT (equiparada a um Código do Trabalho brasileiro, face a inexistência deste tipo de Código no ordenamento jurídico brasileiro), dentre as mudanças, retirou o carácter compulsório da contribuição sindical, deixando esta, portanto, de ser uma espécie de tributo.

prevendo o constituinte duas exceções. Uma primeira no §1.º do referido art. 149 da CRFB, que versa sobre a possibilidade dos demais entes federados instituírem contribuição para custear seus respectivos regimes próprios de previdência social, devendo, mesmo nestes casos, nortear os valores das suas respectivas alíquotas pelo percentual da alíquota estabelecida pela União. A segunda exceção é a “contribuição para custeio da iluminação pública”, possibilidade de nova contribuição inserida na CRFB através da Emenda Constitucional de n.º 39 de 2002, que criou o art. 149-A, e possibilita que os Municípios e o DF instituam contribuições para custeio do serviço de iluminação pública, sendo facultada a sua cobrança na fatura que mensura e cobra o consumo de energia elétrica; dentro desta segunda exceção o debate sobre sua consideração como subespécie da espécie contribuições especiais, remete à divergências maiores na perspectiva teórica e jurisprudencial, citamos como exemplos de autores que listam esta contribuição como subespécie de tributo Ricardo Alexandre e que não consideram esta contribuição como tributo Sacha Coêlho e Zelmo Denari.

Nesta matéria previdenciária, a última Reforma da Previdência brasileira, promovida pela Emenda Constitucional n.º 103 de 2019, foram incluídos e alterados dispositivos nesta seara da tributação previdenciária. Como tem sido a lógica das últimas Reformas brasileiras, e das que ainda se encontram com tramitação e debates em curso, que poderiam ter sua denominação reformista substituída por denominações como Cortes da Previdência, Retirada de Direitos da Previdência, por exemplo, houve redução de direitos, distanciamento do acesso ao gozo de benefícios previdenciários e possibilidade de uma bitributação, ao possibilitar que a União institua uma nova contribuição sobre uma base de cálculo, codificada como “contribuição extraordinária” para equacionar déficit atuarial que poderá recair sobre servidores públicos ativos, aposentados e pensionistas – previsão esta contida no §1.º-B do mesmo art. 149 da CRFB.

Após esse breve registro de matéria previdenciária, aproveitemos para falar desta subespécie como primeira desta lista, as contribuições especiais do tipo contribuições sociais possuem como factor gerador uma atuação específica e eventual do Estado, direcionada de forma pessoal a quem tenha contribuído com essa atuação de forma compulsória, na maioria dos casos, ou facultativa. O STF entendeu, ao analisar o Recurso Extraordinário n.º 138.284-8 oriundo do Ceará, que as contribuições sociais enquanto subespécies ainda se dividem em

outras três categorias: a) as contribuições sociais de seguridade social, b) outras contribuições sociais, e c) contribuições sociais gerais³²¹.

As contribuições sociais de seguridade social possuem como finalidade financiar o sistema de Seguridade Social, que compreende as áreas da saúde, assistência social e previdência social. As contribuições sociais são previstas no artigo 195 da CRFB, que determina que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, directa e indirectamente, conforme o que dispuser a lei, que além dos recursos provenientes dos entes federados, terá também recursos provenientes “das seguintes contribuições sociais: I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei... II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social... III – sobre a receita de concursos de prognósticos. IV – do importador de bens ou serviços”. Diferente da regra da criação dos tributos, podem ser criadas e exigidas num mesmo exercício financeiro, pois só necessitam aguardar o decurso de 90 dias da data da publicação.

São consideradas outras contribuições sociais as que são previstas no § 4.º do art. 195 da CRFB, que prevê que “a lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social”, em que pese o direcionamento posto pela corte constitucional brasileira, não vislumbramos diferença desta categoria para a anterior que igualmente possui como campo de atuação a seguridade social.

As contribuições sociais gerais são contribuições que são arrecadadas por organismos não estatais, como as organizações que representam categorias de empregadores (patronal), além das organizações sindicais, tem-se os Serviços Sociais Autónomos, chamados também de entidades paraestatais – que são pessoas jurídicas de direito privado criadas por Lei, vinculadas à alguma organização sindical, citamos como exemplo o Serviço Social da Indústria-SESI, criado pelo Decreto-Lei de n.º 9.403 de 1946, vinculado à Confederação Nacional da Indústria-CNI (organização sindical de nível nacional que representa a categoria económica das indústrias). Este tipo de contribuição é prevista na CRFB no art. 240 ao determinar que “as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical” ficam ressalvadas das contribuições sociais previstas no art. 195 que trata das contribuições sociais que versam sobre a Seguridade Social. Possuem capacidade arrecadatória por serem consideradas entidades que desenvolvem actividade de interesse público. Na doutrina é possível localizar outras denominações como “contribuições

³²¹ ALEXANDRE, Ricardo – **Direito tributário esquematizado**, 2009, p. 75.

corporativas” ou “contribuições parafiscais”.³²² Como podemos perceber, não constam na legislação a palavra “parafiscal”, são assim denominadas pela doutrina e jurisprudência por serem estes tributos arrecadados de forma compulsória por organismos diversos do Estado, que para satisfazer necessidades complementares intervém em sectores diversos da sociedade. Nesta espécie residem alguns debates sobre sua natureza jurídica, se espécie tributária própria, como a defesa de Alfredo Augusto Becker de que “as contribuições parafiscais não constituem uma natureza jurídica de tributo de natureza mista, porém, em determinados casos, são simples impostos, com destinação determinada e, noutros, verdadeiras taxas”³²³. As contribuições parafiscais são espécies do gênero prestações pecuniárias compulsórias, sua especificidade enquanto espécie reside “no facto de serem vinculadas a programas interventivos no domínio económico ou custeio dos serviços de seguridade ou assistência social aos trabalhadores, deferidos a entes administrativos diversos do Estado”³²⁴. Da mesma forma que as taxas e as contribuições por melhorias, mas se distinguem destas pelo seu sentido finalístico e pela forma de atuação³²⁵. Para direccionar a posição deste tributo, o STF se posicionou no sentido de entender que estas contribuições possuem natureza de “contribuição social geral”³²⁶.

A segunda subespécie de contribuição especial é a Contribuição de Intervenção de Domínio Económico-CIDE, arrecada com o propósito de ampliar os recursos que serão investidos na promoção e regulação da actividade económica, prevista no art. 149 da CRFB, já citado em páginas anteriores. Conforme bem explica Ricardo Alexandre, este tributo possui papel estratégico no desenvolvimento nacional no sentido do Estado estimular os sectores económicos que são mais necessários ao desenvolvimento do país num determinado momento, que sem seu apoio algum sector estratégico poderia ser retraído, ficaria na dependência “da ‘mão invisível do mercado’ (parafraseando Adam Smith), de forma que os resultados obtidos não seriam os mesmos que aqueles atingidos quando a mão perfeitamente visível do Estado propicia um reforço de caixa para a actividade”³²⁷.

A terceira subespécie de contribuição especial são as contribuições das categorias profissionais ou económicas, são as contribuições sindical e a corporativa. No caso da contribuição sindical, com a Reforma Trabalhista de 2017, a contribuição deixou de ser

³²² *Idem* – **Op. Cit.**, p. 78.

³²³ Becker *apud* DENARI, Zelmo – **Curso de Direito Tributário**, 2008, p. 118.

³²⁴ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 120.

³²⁵ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 119-120.

³²⁶ ALEXANDRE, Ricardo – **Direito tributário esquematizado**, 2009, p. 79.

³²⁷ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 80.

compulsória e passou a ser facultativa, logo, perdeu sua natureza tributária. A contribuição sindical, embora se configurasse uma subespécie de tributo e tivesse a possibilidade de sua criação autorizada pelo Estado, os valores arrecadados não possuiriam como destinatário os cofres públicos, mas eram direcionados para entidades que possuem a responsabilidade de fiscalizar o regular exercício de profissões regulamentadas, faz com que este tributo seja caracterizado como parafiscal.

A quarta, e última, subespécie de contribuição especial é a Contribuição de Iluminação Pública-COSIP, que tratamos há aproximadamente três páginas, quando falamos da exceção que a CRFB possibilitou que, diferente da regra que só a União poderia instituir contribuições especiais, previu que Municípios e DF poderiam criar tributo que recaísse sobre esses serviços de iluminação pública. Esta previsão está expressa no art. 149-A da CRFB, que foi inserido no texto constitucional através da EC de nº 39 de 2002, possibilitou que estes entes federados “poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública”, caso instituíam, ainda possibilita que a cobrança ocorra através da fatura de consumo de energia elétrica. Antes da edição desta EC, o facto gerador desta subespécie de tributo a enquadrava como taxa, mas como neste caso os gestores municipais alegavam as limitações das possíveis arrecadações de um município e que se a iluminação pública, que demanda valores elevados para instalação e manutenção, fosse mantida como taxa, o facto desta necessitar ser específica e divisível, reduziria o nível de abrangência de arrecadação por este serviço. A aprovação da EC que possibilitou que este serviço fosse cobrado a título de contribuição especial envolveu a articulação política dos gestores municipais e gerou críticas na doutrina tributária. Além da matéria, o processo legislativo para sua aprovação foi duramente criticado pelos constitucionalistas face sua aprovação necessitar ocorrer em dois turnos em cada uma das Casas Legislativas (Câmara Federal e Senado Federal), onde seus respectivos regimentos preveem a necessidade de interstício de cinco dias úteis ou cinco sessões entre as votações no primeiro e no segundo turno, mas para aprovação desta EC, as votações dos dois turnos, nas duas Casas, ocorreram no mesmo dia³²⁸.

Sob estas duas últimas espécies que não constam no rol do art. 145, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, é onde está instalado palco onde ocorrem os principais debates sobre a existência destas espécies como sendo de facto espécies específicas e as possíveis subdivisões das contribuições, isso ocorre pelo facto de, como

³²⁸ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 86-87.

denominada Sacha Calmon, serem “tributos especiais”³²⁹; os empréstimos pelo dever do seu valor ter que ser restituído ao contribuinte e o motivo que o justifica ser determinante, as contribuições pela possibilidade do poder estatal para arrecadar ser delegado a outra instituição, pública ou privada, em que a finalidade que será determinante.

Além dessas espécies, há autores que ainda agregam outras espécies à essa lista, como é o caso de Aliomar Baleeiro que inclui as multas fiscais e as reparações de guerra como espécies tributárias própria.³³⁰ Em que pese o elevado respeito ao estimado teórico, não há o que concordar com a elevação das multas fiscais a tal estatura, pois noção primária para a definição dos tributos é a ausência de natureza sancionatória.

Depois dessa tentativa de apresentar, ou melhor, resumir o conjunto emaranhado de tributos brasileiros, necessária uma tentativa objectiva de apresentá-los: a) impostos; b) taxas; c) contribuições de melhoria; d) empréstimos compulsórios; e) contribuições especiais – e.1) contribuições sociais, e. 2) contribuição de intervenção no domínio económico, e.3) contribuições corporativas, e.4) contribuição para custeio do serviço de iluminação pública. O subitem e.1 ainda se subdivide as contribuições sociais em e.1.1) da seguridade social, e.1.2) outras contribuições sociais, e.1.3) contribuições sociais gerais.

3.1.3. Itália

Na Itália, semelhante ao que ocorre no Brasil, há previsão expressa constitucional do género tributo ao discorrer sobre as Regiões, Províncias e Municípios, em seu art. 119 da CRI, prevendo que estes entes “estabelecem e aplicam tributos e receitas próprias, em harmonia com a Constituição e conforme princípios de coordenação das finanças públicas e do sistema tributário. Dispõem de participações na receita de tributos do erário referentes ao seu território”.

O modelo adotado é o da teoria tripartite, que reconhece os impostos, as taxas e as contribuições como espécies de tributos. As contribuições são também denominadas de tributos especiais, desdobram-se nas subespécies contribuições de melhoria e contribuições por maiores despesas.³³¹

As contribuições de melhoria são espécies de tributos especiais, uma categoria mais ampla, são instituídos em razão de uma vantagem económica decorrente de obra pública

³²⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro – **Curso de direito tributário brasileiro**, 2009, p. 72.

³³⁰ Baleeiro *apud* DENARI, Zelmo – **Curso de Direito Tributário**, 2008, p. 19-20.

³³¹ PEREIRA, Ricardo Utrabo – **O dever fundamental de pagar tributos e a sua relevância para o Estado Democrático brasileiro**, 2018 p. 149.

(semelhante como ocorre no Brasil) ou em razão dos acréscimos de despesa de ente público realizada em virtude de actividade específica do contribuinte³³².

3.2. Classificações dos tributos

Essas espécies são classificadas pela doutrina de variadas formas, como é o caso das classificações em vinculado e não-vinculado, directos e indirectos, pessoais e impessoais.

Em que pese todos os tributos possuírem como critério para serem cobrados, assim fazê-los mediante actividade administrativa plenamente vinculada, essa previsão se relaciona ao facto de não existir margem para discricionariedade de quem tem o dever de proceder com a arrecadação, mas há outra acepção quando se trata da vinculação. Os tributos podem ser classificados conforme a sua hipótese de incidência ou sobre a arrecadação em tributos vinculados e tributos não vinculados. Quanto à hipótese de incidência, são tributos vinculados os que possuem como facto gerador uma actividade estatal específica relativa ao contribuinte, como é caso das taxas e das contribuições de melhoria; e, tributos não-vinculados os que seu facto gerador não se vincula a uma actividade estatal específica relativa ao contribuinte, como é o caso do imposto. Quanto à arrecadação, são tributos vinculados os que os valores arrecadados só podem ser utilizados com as despesas que são determinadas, é o que ocorre com os empréstimos compulsórios e as taxas, por exemplo; e, não-vinculados os que podem ser utilizados com qualquer despesa, neste se enquadram os impostos.³³³

A classificação em directos e indirectos se assemelha à divisão em pessoais e impessoais. Os directos incidem directamente sobre a pessoa que possui o dever de contribuir. Nos indirectos, uma pessoa que possui a obrigação de recolher o valor do tributo e figura como contribuinte de direito, transfere para outra pessoa que actuará como contribuinte de facto ao pagar tributo que está embutido no produto ou serviço que está consumindo. Sacha Calmon chama a atenção para o facto dos impostos directos corresponderem a 60% da receita tributária arrecada na Europa continental, no Brasil ocorre o inverso, pois a maior parcela da arrecadação brasileira é oriunda dos impostos indirectos³³⁴.

Os impostos pessoais, ou subjectivos, como a própria expressão anuncia, levam em consideração as características pessoais do contribuinte, sendo a proporção do imposto

³³² DENARI, Zelmo – **Curso de Direito Tributário**, 2008, p. 106.

³³³ ALEXANDRE, Ricardo – **Direito tributário esquematizado**, 2009, p. 41.

³³⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro – **Curso de direito tributário brasileiro**, 2009, p. 75.

personalizada à situação económica de quem os paga ou deveria dar quitação, ao considerar sua renda e suas despesas com determinados itens.³³⁵ Há, portanto, uma individualização do contribuinte.

Os impostos pessoais, também denominados de reais ou objectivos, não consideram características pessoais do contribuinte no momento da tributação, analisam apenas a base económica sobre a qual incidem, “imposto sobre coisa, em princípio, exclui, por exemplo, a progressividade em atenção à pessoa, salvo casos de aplicação extrafiscal”³³⁶. É o caso dos impostos que recaem sobre o consumo, que não analisa a capacidade económica do contribuinte, sendo indiferente se o comprador de um produto indispensável para a sobrevivência, como alimentos, o adquiriu com muito esforço por possuir baixo rendimento ou se o compra com facilidade por possuir renda e património elevados, considera-se apenas o produto que está sendo consumido.

Há, ainda, na doutrina francesa, os que defendam que ao lado dos impostos pessoais e pessoais, existem os semipessoais “que recaem discriminadamente, segundo a natureza da fonte, sobre cada elemento da renda global”³³⁷, não vemos com clareza os limites para apartar esta terceira forma de classificar.

Para autores como Augusto Graziani e Frederico Flora, os rendimentos auferidos pelos indivíduos são subdivididos em três categorias: uma primeira destinada a satisfazer as necessidades absolutas e relativas suas e de sua família, uma segunda destinada a conservar e renovar o capital que já possui sob a forma de poupança e uma terceira destinada à sua capacidade de suportar imposto e contribuir para o bem-estar da colectividade.³³⁸

3.3. Pessoalidade

No §1º do art. 145 da CRFB, o legislador constitucional utilizou a expressão “sempre que possível” para balizar com qual intensidade o legislador ordinário deve utilizar o critério da pessoalidade no momento da criação dos impostos – no texto deste dispositivo, nem em outro da CRFB, há a previsão de que essa orientação deve ser estendida a outras espécies tributárias. A palavra “sempre” remete à ideia de totalidade, de algo que não comporta exceção, que deve ocorrer de forma reiterada, infinitamente; já a palavra “possível”, não possui a mesma intensidade, remete a algo que necessita preencher algumas condições para

³³⁵ ALEXANDRE, Ricardo – **Direito tributário esquematizado**, 2009, p. 51.

³³⁶ BALEIRO, Aliomar – **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, 2010, p. 1153.

³³⁷ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 1155.

³³⁸ CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 452.

que seja admissível. Na expressão em comento, a palavra “possível” actua como um freio, uma limitação à “sempre”, que passa a ter sua firmeza e repetição suavizada, mas não significa que a expressão seria sinónimo de “somente quando possível” ou “apenas quando possível. Por que estamos a gastar tinta nesse assunto? Porque compreendemos que o advérbio de intensidade escolhido pelo legislador constitucional projectou que deveriam ser criados mais impostos pessoais que impostos reais, mas o que constatamos é justamente o contrário.

Para Ricardo Alexandre, “o legislador ordinário, ao elaborar as leis que instituem os impostos, deve obrigatoriamente verificar a possibilidade de conferir carácter pessoal ao tributo. Havendo viabilidade, a pessoalidade é obrigatória”, e fundamenta que assim determina com o intuito de possibilitar que o princípio da isonomia seja concretizado³³⁹.

Conforme o texto constitucional, a regra no ordenamento jurídico brasileiro é a incidência de impostos pessoais, ou ao menos deveria ser. Dos onze impostos existentes no Brasil, apenas um imposto tem sua natureza pessoal incontestada, o que incide sobre a renda das pessoas singulares e pessoas colectivas; os outros dez impostos são impessoais, vinculam-se à coisa, bem móvel ou imóvel, ou à serviços. A predominância de impostos impessoais torna o sistema tributário indiferente à capacidade económica do contribuinte, logo, é indiferente ao princípio da igualdade.

Para Sacha Calmon, esse direcionamento à impessoalidade é uma decisão tomada pelo legislador constituinte de 1988, por exaurir as competências tributárias, definindo de pronto os factos geradores e contribuintes das espécies impostos e contribuições sociais, induzindo a tributação indirecta sobre o consumo e impessoal. Lança a crítica de que “nem os EUA de Reagan e Bush, nem a Inglaterra dos conservadores, países de alta homogeneidade social, colheram frutos da tributação indirecta em detrimento da directa. Os ricos ficaram mais ricos, os pobres mais pobres”. Tanto que após a promulgação da vigente CRFB, foi ampliada a lista de tributos indirectos como a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-COFINS e a Contribuição de Intervenção no Domínio Económico-CIDE, outros tiveram vida curta e já deixaram de produzir efeitos como o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira-IPMF e a Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira-CPMF.³⁴⁰

Em que pese concordarmos com as consequências da ampliação das desigualdades sociais, não detectamos a origem desse desfecho numa imposição do legislador constituinte,

³³⁹ ALEXANDRE, Ricardo – **Direito tributário esquematizado**, 2009, p. 51.

³⁴⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro – **Curso de direito tributário brasileiro**, 2009, p. 74-75.

embora tenha ocorrido um retrocesso no texto constitucional no sentido de limitar a orientação da pessoalidade que antes incida sobre todas as espécies de tributos e agora apenas orienta de forma expressa a necessidade dos impostos serem pessoais, há no texto constitucional a previsão de imposto directo e pessoal que não foi regulamentado até a actualidade, o Imposto sobre Grandes Fortunas-IGF.

Analizamos que, da mesma forma que a CRFB pode ser o fundamento para se justificar a prevalência da instituição de tributos impessoais, por ter restringindo o carácter pessoal aos impostos, pode também ser fundamento para ampliação dos tributos pessoais. Sobre estes há determinação clara, não há o devido cumprimento, ou seja, vemos materializado o distinto do direito positivo. Mesmo o STF se posicionando pela possibilidade de estender o carácter pessoal para outras espécies de tributos, também não temos visto esse entendimento da corte constitucional ser considerado; diferente de quando o STF reconheceu que as espécies de tributos não seriam apenas as três que estão listadas no rol do art. 145 da CRFB, embora aparentasse ali estar um rol em *numerus clausus*, mas através de julgados conferiu a essa lista a posição de ser um rol *numerus apertus* ao reconhecer outras espécies diferentes de tributos na sequência do texto constitucional, alterando a escolha pela teoria tripartite do constituinte de 1988 para materializar uma teoria quinquipartite – desta vez, o STF deu entendimento diferente ao que aparentava ser óbvio na Constituição, ainda assim se seguiu essa orientação de mudança.

A escolha do legislador constituinte é a bússola, o farol para guiar as etapas seguintes, mas não é o determinante para que uma norma venha a ser materializada tal qual sua previsão (aqui estendemos esse fenómeno para outros dispositivos além do princípio da igualdade e dos contidos no sistema nacional tributário). O entendimento da corte constitucional joga uma luz mais direccionada aos temas e casos concretos, como uma lanterna, mas não é sempre que é utilizado como referência no momento da produção legislativa de outras normas que criarão novos tributos ou promoverão ajustes nos que já estão operando.

A correlação de forças políticas, correntes de pensamentos, que reflecte o nível de incidência das diversas perspectivas ideológicas que influenciam o funcionamento do aparato estatal, somam-se a estes para determinar a concepção tributária que será adotada e como ela se relacionará com pilares do Estado como a igualdade, ou não. Essas variáveis elevam o nível de insegurança jurídica, quando o texto constitucional deveria ser esteio.

Baleeiro chama a atenção para a relação entre a tributação pessoal e o regime democrático, “uma das condições de bom funcionamento do regime democrático é adquirir

cada cidadão a noção nítida da parte que lhe toca no custeio da máquina estatal. Esta é uma das virtudes dos impostos pessoais, por isso”³⁴¹. Aponta como uma das causas do movimento que fez avançar o modelo de tributação pessoal, nos Estados civilizados modernos, “o refinamento da consciência moral em busca de maior justiça impositiva e o fortalecimento das massas nos regimes democráticos”³⁴², pensamento ao qual endossamos. A impessoalidade é um critério defendido pelos afortunados como forma de resguardar suas fortunas, embora quantitativamente menores na população, dominam as informações sobre a engrenagem desses critérios devido ao nível de escolaridade e acesso à informação maiores que a média da população, em sua maioria com um menor nível de formação educacional.

Este autor critica, ainda, que muitos impostos pessoais são incompatíveis com o princípio da justiça e geram problemas económicos secundários³⁴³. Por mais que uma mercadoria gere presunção do perfil tributário que quem a adquire, como no caso da aquisição de joias e outros itens de luxo, há mercadoria que são comuns a todos os contribuintes.

No Brasil, por exemplo, temos nas categorias dos alimentos que integram a cesta básica, o pão com quase 17% do seu valor correspondente a tributação e o fubá com mais de 20%, pobres e bilionários pagam a mesma carga tributária ao consumir esses produtos. Enquanto temos o escárnio de não incidir tributação sobre itens como aviões do tipo “jatinho” e embarcações do tipo “iate”, produtos orçados na casa dos milhões que, como é de se imaginar, só são possíveis de serem adquiridos pelos detentores de elevada riqueza; quando trabalhadores que adquirem uma motocicleta financiada em dezenas de parcelas, utilizam seu veículo para sua actividade laboral, são devedores de Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores-IPVA, de competência dos estados, com alíquotas anuais que variam entre 1% e 4% conforme porte do veículo.

A tributação de veículos automotores de luxo, do exemplo anterior, já foi objecto de debates em reformas tributárias passadas. Actualmente tramitam treze Projectos de Lei Complementar, o mais antigo é o de n.º 343/2013, de autoria do deputado federal Assis Carvalho. Tramita à passos lentos, diferente da tramitação instantânea que teve a COSIP.

A elevação do nível de formação educacional, de informações sobre a forma de financiamento das acções públicas e repartição do ónus tributário contribuirão para elevação

³⁴¹ BALEEIRO, Aliomar – **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, 2010, p. 1155.

³⁴² *Idem* – **Op. Cit.**, p. 1154.

³⁴³ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 1156

do nível de consciência da população, que numa democracia, terá mais oportunidades para fazer valer o que de facto seja o melhor para a maioria.

3.4. Capacidade contributiva e progressividade

Somamo-nos a corrente que se posiciona no sentido de garantir a implementação da capacidade contributiva, com atenção às técnicas da progressividade e da pessoalidade com a maior abrangência possível, quiçá na sua totalidade. Como comenta Alexsander Roberto Alves Valadão em sua tese de doutoramento, ao defender que a capacidade contributiva “deve-se, sempre que eles se encontrem presentes, aplicar necessariamente esse princípio, não importando de qual espécie tributária se trate, temperando-se, evidentemente, a aplicação, com as características próprias e inegociáveis de cada exação”³⁴⁴.

Embora no texto constitucional brasileiro apenas conste essa obrigatoriedade para os impostos, o STF entende que essa possibilidade de se considerar a capacidade contributiva no momento da criação do imposto pode ser estendida para as taxas. A Constituição brasileira de 1946 dava um direcionamento mais amplo, ligava esse carácter pessoal a todas as espécies tributárias ao orientar que “os tributos terão carácter pessoal sempre que possível, e serão graduados conforme a capacidade económica do contribuinte”.

Embora tenhamos posicionamento da Corte Constitucional brasileira no sentido de reconhecer que a progressividade deve alcançar todas as espécies tributárias, como vimos não é bem o que ocorre, vejamos o entendimento do STF:

A progressividade deve incidir sobre todas as espécies tributárias, à luz da capacidade contributiva do contribuinte. Noutra banda, considerada a funcionalização da tributação para a realização da igualdade entre os concidadãos, o Tribunal Pleno assentou no RE-RG 601.314, também de minha relatoria, que “a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno colectivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades colectivas de seu Povo”. Em síntese, a jurisprudência desta Suprema Corte aponta no sentido de que a progressividade e a capacidade contributiva são os fundamentos normativos do Sistema Tributário Nacional.³⁴⁵

A extrafiscalidade é um dos argumentos que são apresentados como factos que geram óbices a uma amplitude da capacidade contributiva, como Alexsander Valadão, que em sua tese de doutoramento observa que quando há conflito entre a arrecadação e a garantia de outro bem garantido constitucionalmente, a partir da ponderação “o interesse meramente

³⁴⁴ VALADÃO, Alexsander Roberto Alves – **O mínimo existencial e as espécies tributárias**, 2008, p. 258-259.

³⁴⁵ SUPREMO Tribunal Federal – Ação Directa de Inconstitucionalidade n.º 4.762. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12660451>

arrecadatório do Estado cede passo à implementação de um bem maior constitucionalmente garantido -, em todos os demais, não se pode afastar a aplicação da capacidade contributiva a todas as espécies tributárias”³⁴⁶. Este autor orienta que quando os pressupostos para aplicação da igualdade se fizerem presentes, sua aplicação é obrigatória e deve se estender a todas as espécies tributárias, mas reforça a necessidade nos casos dos tributos vinculados “deva haver alguma adaptação, tendo em vista as características próprias dessas exações”³⁴⁷.

De forma semelhante compreendem Klaus Tipke e Douglas Yamashita que, além de indicarem a extrafiscalidade e concordarem com essa limitação, apontam a praticabilidade da tributação como justificativas para a violação do princípio da capacidade contributiva.³⁴⁸

O pensador espanhol Juan Arrieta Martínez de Pisón, defende que a capacidade contributiva pode ser aplicada a todas as espécies tributárias, pois não seria possível tributar o mínimo vital, suas análises partem da realidade na qual está inserido: na Espanha predomina as teorias bipartite e tripartite, que reconhecem os impostos, as taxas e as contribuições como espécies de tributos.³⁴⁹ Da mesma forma o argentino Alberto Tarsitano “*en mi opinión el principio de capacidad contributiva, al igual que el resto de los principios constitucionales, tiene plena vigencia respecto de todos los tributos... y no solamente de los impuestos*”.³⁵⁰

A aplicação da capacidade contributiva aos impostos é determinação constitucional e legal nos casos analisados neste trabalho como vimos nas páginas anteriores, neste reside maior consenso no tocante a sua materialização. As divergências ocorrem sobre um desdobramento a partir desta, se a capacidade contributiva irá ser realizada de forma directa ou indirecta, se no momento de auferir essa capacidade o legislador e os operadores do direito terão um olhar atento ao perfil pessoal do contribuinte ou nivelará todos num mesmo patamar de capacidade económica, e projetará impostos impessoais.

As divergências maiores residem quanto a possibilidade de a capacidade contributiva ser utilizada na implementação de taxas e contribuições – no caso dos países em que este tipo de espécie é reconhecido.

No caso das taxas, por sua característica de se vincular a uma prestação de serviço público específico, conforme estudamos oportunamente, ao tratarmos das espécies tributárias – quando também pontuamos a preocupação de alguns autores ao falar da

³⁴⁶ VALADÃO, Alexsander Roberto Alves – **O mínimo existencial e as espécies tributárias**, 2008, p. 259.

³⁴⁷ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 263.

³⁴⁸ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 259-260.

³⁴⁹ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 261.

³⁵⁰ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 262.

descaracterização desta espécie, passando as taxas passariam a serem configuradas como impostos quando o valor atribuído à taxa for maior que o valor atribuído ao serviço prestado. Outro princípio é invocado para fundamentar a tributação das taxas, “o princípio da retributividade é a invocação comum para explicar o fundamento dessa exação, no sentido que deve haver uma relação directa muito estreita – uma equivalência razoável – entre o valor estabelecido para a cobrança da taxa e os custos”³⁵¹.

Essa é a fundamentação que predomina no debate teórico, para seus defensores, tal base não seria uma violação à igualdade, mas que esta pode utilizar outros instrumentos para se materializar, como expõe a professora Regina Helena Costa: “a igualdade, no tocante aos impostos, traduz-se, entre outras manifestações, no respeito ao postulado da capacidade contributiva, enquanto nas taxas a mesma revela-se no princípio da retributividade”.³⁵²

Via de regra, a taxa corresponde exactamente a despesa gerada pelo serviço público prestado, ou um valor aproximado, se cobrada num valor superior, além de passar a se caracterizar como imposto, atribuir a uma taxa valor maior que o serviço público prestado seria uma atuação estatal confiscatória – incorre em vedação constitucional nos textos modernos. Mas, avaliamos que não há óbice para que taxas sejam cobradas num valor menor que o serviço prestado, mediante o perfil económico do contribuinte. Embora o serviço usufruído possa ser o mesmo, quando se analisa o perfil de possíveis contribuintes que necessitem de um dado serviço, já não há a mesma semelhança.

Da mesma forma que argumenta Valadão “abaixo desse valor, não é só desejável, como é imposição constitucional que se atribua gradações de incapacidade contributiva, para fins de cobrar menos de quem possua menor capacidade para suportar a exigência da taxa”³⁵³. Reforça na defesa dessa tese a postura de Cencerrado Millán:

*Autores tan significativos em dicho estudio como MAFEZZONI o MOSCHETTI han negado que las prestaciones en concepto de tasa supogan auténticas manifestaciones de capacidad económica, mientras que, por el contrario, otros autores como MANZONI y, en nuestra doctrina, CORTES DOMÍNGUES em el Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid de han manifestado rotundamente a favor de la aplicación del principio de capacidad económica a todas las figuras tributarias, incluidas las tasas. Por nuestra parte, somos de la opinión de que la recepción del principio de capacidad económica em el art. 31.1. de nuestra Constitución, referido al deber de contribuir y, por tanto, desplegando su eficacia respecto de todos los tributos como piezas instrumentales establecidas para hacer efectivo el mencionado deber, no puede hacernos dubar de la aplicación del citado principio de justicia a todas las figuras tributarias, incluida logicamente la tasa.*³⁵⁴

³⁵¹ *Idem* – *Op. Cit.*, p. 265.

³⁵² *Idem* – *Op. Cit.*, p. 268.

³⁵³ *Idem* – *Op. Cit.*, p. 266.

³⁵⁴ *Idem* – *Ibidem*.

Imposição que a corte constitucional brasileira possibilita de forma expressa, como podemos notar em trecho de julgado “O critério adoptado pelo legislador para a cobrança dessa taxa de polícia busca realizar o princípio constitucional da capacidade contributiva, também aplicável a essa modalidade de tributo, notadamente quando a taxa tem, como facto gerador, o exercício do poder de polícia”³⁵⁵, conforme já havíamos mencionado essa possibilidade em julgado anterior, mas neste as taxas constam de forma expressa.

Vejamos um exemplo, no Brasil é de competência dos estados tributar a popular Taxa de Bombeiros, utilizemos o caso concreto de Alagoas, estado brasileiro situado na região Nordeste. Criada pela Lei nº 6.442, de 31 de dezembro de 2003, o Poder Legislativo estadual criou dois tipos de taxas vinculadas a esta corporação, expressos no art. 1º: a) as Taxas ligadas ao poder de polícia do órgão em relação ao contribuinte, cujo facto gerador são as actividades discriminadas na Lei – vistorias em edificação residencial, comercial, industrial, mista, pública, escolar, hospitalar e laboratorial, de reunião de público, garagem e especial; análise prévia de projectos de segurança contra pânico, incêndio e gás canalizado; análise de plano de contingência; b) as Taxas ligadas a serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ou postos à disposição do contribuinte – expedição de documentos listados na lei como parecer técnico das instalações de segurança; inscrição em cursos de formação, actualização e treinamento; exame psicotécnico; perícia de incêndio e explosão; credenciamento de empresas e profissionais autónomos da área da segurança e prevenção de incêndio, pânico e explosões; prevenção e combate a incêndios em edificações.³⁵⁶

A Lei determina que o cálculo deverá levar em conta a complexidade e o grau de dificuldade que a actividade do contribuinte impõe na execução do serviço, nas fórmulas definidas na Lei, influenciam no valor final o tamanho do imóvel - quanto maior o imóvel, maior o coeficiente variável utilizado no cálculo. Figuram como contribuintes pessoas singulares e colectivas, o art. 3º da lei em análise traz a possibilidade de isenções às pessoas de direito de direito público ligadas aos entes federados, as instituições de assistência social sem fins lucrativos e as edificações residenciais privativas de uma única família que tenham mais de 40 m² (quarenta metros quadrados) de área construída.

O valor arrecadado é direccionado ao Corpo de Bombeiros Militar, corporação militar caracterizada no direito público como órgão da administração directa do Governo do Estado de Alagoas, para que suas actividades finalísticas sejam melhor desenvolvidas – importante

³⁵⁵ SUPREMO Tribunal Federal – Recurso Extraordinário n.º 177.835-1 Pernambuco. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=223337>

³⁵⁶ Lei n.º 6.442/03. Disponível em <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=117107>

lembrar que, mesmo direcionada à corporação, não é possível utilizar os recursos com custeio e pessoal, pois este tipo de despesa deve ter seus respectivos pagamentos realizados pelo arrecadado por impostos. Poderá ser arrecadado com periodicidade anual, mensal ou unitário conforme a natureza do seu facto gerador, seu recolhimento ocorre, via de regra, antes da prestação do serviço estatal.

A partir destes direcionamentos, hipoteticamente, um imóvel do tipo estúdio ou apartamento “quarto e sala”, de 39m², de “alto padrão”, numa área valorizada pelo mercado imobiliário da cidade, com preço médio de mercado superior a R\$ 200 mil, geraria uma isenção do pagamento desta taxa; enquanto que um imóvel de 45 m², de “baixo padrão”, num bairro desvalorizado no aspecto imobiliário, com preço médio de mercado inferior a R\$ 100 mil, essa constatação seria um facto gerador que iria impor o dever de pagamento desta taxa. Ou, se o imóvel de “alto padrão” possuísse os mesmos 45m², tivesse como único morador uma pessoa (sem dependentes) com renda mensal de R\$ 15 mil reais, este pagaria a taxa com o mesmo valor que o responsável pelo imóvel de “baixo padrão”, que nele reside com sua família (cônjuge e dois filhos) com renda mensal de R\$ 4 mil. Ambos possuem capacidade contributiva conforme lei que projeta o dever de pagar a taxa, mas é clara a diferença na capacidade económica destes contribuintes. Os factos geradores e os serviços prestados pelos Bombeiros seriam os mesmos, mas um contribuinte tende a cumprir seu dever de pagar a taxa em questão com menor sacrifício que outro; um não sentirá o impacto do pagamento da taxa nas suas finanças, outro sentirá.

Neste exemplo analisado, podemos verificar que há uma tentativa de aplicar a taxa de forma progressividade, o tamanho do imóvel é apenas um de três critérios levados em consideração na equação e embora os valores dos coeficientes sejam baixos, é possível fazendo com este critério influencie no resultado final do valor da taxa. Mas, como podemos perceber, atrela-se à coisa e não à pessoa do contribuinte a base de cálculo para auferir o valor, não há pessoalidade, por mais que se justifique a capacidade contributiva para adquirir ou usufruir de um imóvel, como vimos na situação hipotética do parágrafo anterior.

Há casos de taxas que sequer utilizam a técnica da progressividade, nestes casos, maior é a agressão à capacidade económica e contributiva.

Necessário delimitarmos que, a exemplo do que ocorre no caso da taxa de bombeiros de Alagoas, as isenções não estão inseridas dentro da capacidade contributiva, mas na constatação de uma incapacidade contributiva. Enquanto na capacidade contributiva há uma capacidade de contribuir que pode variar conforme a capacidade económica, na incapacidade contributiva não há a constatação de capacidade, alguns doutrinadores denominam esta

incapacidade como capacidade contributiva negativa, como Sacha Coelho explica sobre o facto gerador das taxas, que “radica em manifestações estatais (atuações concretas do Estado) e não na capacidade do contribuinte... o fundamento de todas as isenções, por isso legítimas, nas taxas, é justamente a incapacidade contributiva (formulação negativa do princípio)”³⁵⁷.

Da mesma forma que as taxas se vinculam a uma actividade estatal, as contribuições também se vinculam, logo, muitos dos argumentos apresentados quanto a relação entre a capacidade contributiva e as taxas, também se direccionam às contribuições, nos sistemas tributários que as reconhecem como espécies autónomas de tributos, como o caso do Brasil. Neste debate, Valadão se posiciona de forma específica sobre as contribuições de melhoria, partindo do exemplo das taxas, se no caso das contribuições o valor máximo explorado pelo Estado se vincular directamente ao resultado da actuação estatal, não apenas inexistiria impedimento, como passaria a existir a obrigação de que o tributo cobrado recaia sobre a valorização integral do bem do contribuinte que revele capacidade para contribuir, que sua distribuição ocorra de forma escalonada “e equânime o ônus tributário àqueles que não possam suportar integralmente o pagamento da contribuição, o que deve ser investigado e implementado até o limite do mínimo material, quando cessa a capacidade contributiva e a possibilidade de imposições tributária”³⁵⁸.

No mesmo sentido se posiciona Cencerrado Millán, que defende que se o valor do benefício especial constitui elemento essencial do tributo “*como en cualquier otro tributo, la existencia de una riqueza suficiente para contribuir. Por consiguiente, la figura del mínimo exento debe aplicarse también en el ambito de las contribuciones especiales*”.

Se a capacidade contributiva é a face da igualdade nas relações tributárias, percebemos que a igualdade é parcialmente assegurada nesta seara do Direito.

³⁵⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro – **Curso de direito tributário brasileiro**, 2009, p. 86.

³⁵⁸ VALADÃO, Alexsander Roberto Alves – **O mínimo existencial e as espécies tributárias**, 2008, p. 274.

Capítulo 4 – A relação entre o sistema tributário e a desigualdade socioeconómica

Como vimos no Capítulo anterior, o princípio da igualdade é propagado na teoria tributária e nas legislações como um dos pilares dos sistemas tributários modernos, mas ao analisarmos as espécies tributárias, sem dificuldade percebemos que há um descompasso entre os valores definidos enquanto ideal e materialização da igualdade nas relações tributárias. Para entender melhor o porquê dessa realidade, fundamentado relembrar que o Direito é o reflexo do contexto social em que está inserido, da mesma forma se estrutura um sistema fiscal.

As estruturas das sociedades na actualidade são marcadas por desigualdades sociais e económicas, alguns países com nível de desigualdade mais profundo, como o caso do Brasil, e outros com menor nível de desigualdade, como são os casos de Portugal e da Itália. Independente do nível de desigualdade, a produção legislativa passa por Casas cujas composições são fortemente pressionadas pelos detentores do poder económico ou estes dispensam representantes e interlocutores para directamente ocupar os espaços, para evitar ruídos de comunicação na propagação de seus ideais e atuar em prol das suas demandas.

Sobre essas constatações, percebidas por muitos, criticadas por poucos – ou por não compreenderem a dimensão que essa correlação de forças exerce em todas as áreas da vida em sociedade e, por conseguinte, vida pessoal; ou, por fazerem da omissão a forma de apoio velado; ou, pela ilusão que quando a elite ocupa espaços públicos ela se despe de seus valores para advogar em prol dos valores dos mais necessitados – o trecho de João Ricardo Catarino, ilustra bem essa conjuntura, pedimos licença para o uso de uma citação longa que merece espaço:

A elite dominante procurará a consagração em lei das soluções que melhor se coadunem com interesses que importa promover... o homem, quando acede a lugares de poder, nomeadamente ao aparelho do Estado, não vê alteradas as suas prioridades pessoais nem a sua natureza. Estas, sendo de espécie eminentemente individual mantêm-se, sendo que o mesmo se passa com a lógica da elite... A sociologia da governação tem demonstrado que as motivações das pessoas não mudam – elas simplesmente permanecem as mesmas que num contexto de vida pública quer privada³⁵⁹.

Não é crível que um indivíduo, quando investido de função pública, passe por uma mudança estrutural que transmute sua essência, como se a mente humana fosse programada e reprogramada tal qual um telemóvel. A maior probabilidade, a partir de

³⁵⁹ CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 455-456.

factos políticos recorrentemente publicizados, é que a participação política na actualidade ocorre motivada por vantagens pessoais, claro que não podemos universalizar, mas não podemos deixar de afirmar que é a motivação que predomina. E, em tempos actuais e passados, é a elite que exerce maior influência nos espaços destinados a definição dos rumos dos Estados e governos.

O acúmulo de riquezas gera poder, quanto maior a fortuna, maior o poder exercido no mundo dos negócios e no poder público, “um círculo vicioso pode permitir que os ricos impulsionem políticas públicas que os façam ficar ainda mais ricos”. Essa hipótese de influência do poder económico sobre o poder político é comprovada em pesquisa desenvolvida pela Oxfam e pela CLACSO, na América Latina, com o título “Democracia conquistada: governo para poucos”, que acompanhou relações entre os mais ricos e governos e “documentou 13 casos em que os mais ricos usaram seu poder e sua influência para garantir regras fiscais que os beneficiassem”.³⁶⁰

Como vimos no Capítulo 1, a história do Estado é a história da elite atuando para se manter no poder, em poucos e raros momentos que não ocupou – como no caso da extinta URSS, logo após a Revolução de 1917 – atuou ativamente para tomar e voltar ao Poder. Em nome de um ideal de igualdade formal, atua de forma organizada e profissional para impor os rumos da sociedade sob suas rédeas. Todas as pautas, inclusive a de valores morais, que passa pela objectificação de trabalhadores e mulheres, trata o ser humano como insumo ou mercadoria, passam pela necessidade de acúmulo de riqueza, aumento de renda e manutenção de património. Logo, questões financeiras e tributárias passam na centralidade das suas necessidades.

Mesmo quando a proposição aparenta ter um viés social, com valores do tipo, poderia tentar criar um sistema de aparente transferência de riqueza, mas que acaba por constituir, na prática, num tratamento profundamente desigual. Para promoção do bem-estar, de forma que seja de facto alcançado, fundamental o envolvimento dos potenciais beneficiários como das estruturas burocráticas que proporcionam o suporte para sua operacionalização³⁶¹. Pois, como argumenta Douglas North em sua Teoria Institucional, “a maior ou menor efectivação dos direitos sociais por parte do estado está interligada sempre com o interesse das elites”, a efectivação dos direitos sociais fica na dependência

³⁶⁰ OXFAM GB – **Bem público ou riqueza privada?** 2019, p. 68

³⁶¹ CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 458.

das circunstâncias, do momento histórico vivido, que forem mais vantajosas para os indivíduos com fortunas³⁶².

A partir do momento que o Estado passa a prestar prestações positivas, passa a demandar maior volume de recursos para implementar acções que transformem os direitos fundamentais, principalmente os de segunda dimensão, em acções concretas. Por não possuir mecanismos próprios para gerar meios financeiros suficientes, em volume necessário para satisfação das demandas sociais e desenvolver a sua acção, passa a carecer da riqueza gerada pelos indivíduos e actores económicos; e, com isso, criar e manter um sistema tributário que opere para produzir e adequar os níveis desse financiamento³⁶³.

Para garantir a materialização de direitos, garantir que os princípios constitucionais e valores humanos sejam respeitados, uma estrutura organizacional é criada dentro do Estado para gerir e executar as acções necessárias, o que demanda volume de recursos ainda maior. João Ricardo Catarino ainda chama a atenção para o facto do “dinheiro dos impostos arrecadado com esse fim não chega a atingir o desiderato da promoção da justiça social – perde-se em custos com o aparelho redistribuidor”³⁶⁴, pois a estrutura organizacional que o professor denomina de aparelho redistribuidor, em virtude da alta atribuição de responsabilidades, acabou por necessitar estar na mesma estatura dos bens jurídicos que garante, a Administração Pública e o Judiciário consomem muito do volume arrecadado.

Os sistemas tributários passaram a ser determinantes para a garantia dos direitos fundamentais, deixou de ser tratado dentro das searas económica e financeira, ou atrelada a outros ramos do Direito Público, para ser o coração de ramo próprio do direito, com autonomia doutrinária, científica, legislativa, para desenvolver os estudos e normas desta face das ciências jurídicas. Mas não é por ter passada a ser ramo autónomo que passou a ser um fenómeno solitário, pois não existem impostos que sejam criados e cobrados isoladamente, nem modelos tributários puros sem influência de outros factores externos. Há muitos factores externos que permeiam a sociedade em que está inserido e acabam por envolver os sistemas tributários, que “são, na realidade, o resultado da combinação, no mesmo espaço e tempo, de sinergias e condicionantes que constituem um sistema – o

³⁶² North *apud* SOUSA, Elaine Gonçalves Weiss de – **A cobrança de tributos e a efectivação dos direitos fundamentais – análise jurídico-comparativa entre os ordenamentos português e brasileiro**, 2019, p. 498.

³⁶³ CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 375.

³⁶⁴ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 458.

sistema fiscal – que é muito mais do que o simples somatório dos impostos que o compõem”³⁶⁵.

Da mesma forma que o Direito é uma espécie de pacto social, não seria diferente com as normas fiscais e tributárias, sendo estes sistemas “o resultado de compromissos sociopolíticos e não a consequência de uma construção deliberada, voluntária e descontextualizada, naturalmente que nele se revela a sedimentação histórica que o antecede”³⁶⁶. Afinal, a liberdade, como tratamos nos primeiros capítulos, carece de regulamentação mínima para que seja fruída por todos e, por mais que pelo conjunto normativo se aparente que todos estariam num mesmo patamar de liberdade igual, alguns factores influenciam que uns tenham mais liberdades realizáveis que outros.

O liberalismo, como vimos no Capítulo 1, aprofunda a desigualdade existente numa sociedade, para que esses desequilíbrios sociais e económicos sejam removidos, o Estado precisa ser atuante, enérgico para promover o desenvolvimento social e económico. Sem atuação garantidora, não será possível efectivar os direitos humanos e fundamentais. A forma que o Estado atua será determinante para que valores humanos, especialmente a igualdade que possui centralidade neste trabalho, tenham significado maior que o formal.

4.1.O Estado Social e justiça social

O século XX foi eficiente ao evidenciar que as liberdades precisam de componentes à mais que a mera previsão constitucional e que a economia não é regida única e exclusivamente por leis universais. Com as constatações dessas insuficiências, passou a se legitimar uma ampla acção pública que ditou, na seara da incidência dos impostos, um largo consenso em torno da necessidade de se promover um amplo nivelamento dos rendimentos e das riquezas. A partir dessas insuficiências, evoluiu-se na direção de alargar proteção estatal. A economia necessita de leis seguras e um Estado actuante, atento aos limites que possam ser ultrapassados quando das suas operações.³⁶⁷

Neste contexto de Estado, a relação entre a igualdade e a tributação encontrou solo fértil para frutificar, “é certo que o princípio do estado social tem importantes implicações para a constituição fiscal, pois é ele que, se disposições específicas nesse sentido não

³⁶⁵ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 375.

³⁶⁶ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 376.

³⁶⁷ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 55-56.

houver”, mas não podemos exagerar ao ponto de afirmar que o Estado Social é o fundamento da capacidade contributiva, pois já vimos nas páginas anteriores que o princípio da capacidade contributiva surgiu nos marcos do Estado Liberal, tendo tido grande utilidade naquele período. O mérito do Estado Social reside no facto dele ter propiciado que a capacidade contributiva passasse a operar de forma autónoma, promoveu uma articulação entre garantias constitucionais como a garantia da propriedade privada e a garantia da igualdade no estado fiscal.³⁶⁸

Para Catarino, ao analisar que a articulação do princípio do estado social com o direito fiscal deveria ser mais intensa, num estágio mais avançado, seria imperioso estabelecer um imposto negativo sobre o rendimento, que seria considerado de forma integrada as diferentes prestações sociais públicas e poderia acabar por determinar a concessão de um reembolso financeiro que se destinaria a garantir o mínimo necessário para a existência do indivíduo. Desta forma ocorreria uma clara e proposital intervenção pública com o intuito de corrigir as desigualdades na distribuição das riquezas e dos rendimentos, o que descartaria a necessidade de se estabelecer taxas progressivas, para que a progressividade, como vimos, corresponda aos níveis de desigualdades. Embora a aspiração de atingir a solidariedade social possa ser alcançada, o pensamento associado à ideia de imposto negativo “propugna uma redução do Estado social e sublinha, do ponto de vista de alguns destes autores, a impossibilidade de apreensão e de dar consecução de um conceito de justiça social”³⁶⁹. Sobre o imposto negativo, Nabais tece críticas por esta técnica ter natureza na economia liberal e além de não ser adoptado sobre o rendimento, “mormente porque lhe são imputadas numerosas objecções que vão desde a de fomentar a inactividade e o trabalho negro até à sua impraticabilidade e inadequação para a solução do problema da pobreza ou a irradicação da miséria”; verifica que não há ligação constitucional entre o princípio do estado social e o rendimento.³⁷⁰

Para se promover justiça social, dado o estágio que a sociedade actual se encontra, de elevada concentração de renda e alarmantes desigualdades socioeconómicas, como as estatísticas insistem em nos assustar com o passar dos anos, inclusive em meio a crise internacional motivada pelo novo coronavírus, denominado de Covid-19, que alçou status

³⁶⁸ NABAIS, José Casalta – **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**, 2000, p.447.

³⁶⁹ CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 429.

³⁷⁰ NABAIS, José Casalta – **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**, 2000, p. 589.

de pandemia – sobre este nível de desigualdade, deixemos para falar melhor no subtópico seguinte.

O mercado se habituou à concepção de que seu campo de atuação, onde os indivíduos negociam, compram e vendem produtos e serviços (num nível cada vez maior de ficção pelo alto desenvolvimento da especulação financeira), seria sinónimo de liberdades irrestritas e ganhos financeiros intocáveis. Pela própria essência das actividades, a concorrência e o individualismo influenciam ainda mais que o resultado dessa atuação é integralmente privatista, apenas os particulares envolvidos poderiam usufruir dos seus resultados. Para que se chegue num nível de acúmulo de capital, inclusive a ponto da manutenção de um indivíduo e sua família ocorrer apenas a base de capital fictício, muito trabalho braçal de outros indivíduos foi executado num sector produtivo, que podem ter tido, ou não, a proteção de direitos humanos; ou seja, o capital acumulado e usufruído por um indivíduo não é o resultado de uma atuação individual.

A construção de uma riqueza privada pode ter o mérito pessoal de um indivíduo, pode ter sido o resultado de heranças sucessivas, mas, com ou sem mérito pessoal para sua constituição, o contexto social que estava inserido foi determinante para tal desfecho. Seja pela necessidade de mão de obra, seja pela ausência de legislação que deixou volumes de recursos seguirem um trajeto intocável, como o curso de um rio que desagua no mar sem ser represado, sem que das suas águas comunidades ribeirinhas tenham se saciado. É improvável que riquezas tenham passado incólume à actuação estatal e tributação, mas, da mesma forma que há rios mais preservados que outros, com pouca intervenção humana, há fortunas mais preservadas que outras.

Fortunas foram constituídas a partir da escravidão, do tráfico, sonegação, dentre outras ilegalidades e atrocidades. Mapear os reflexos na actualidade de condutas tidas como negativas em tempos actuais, mas permitidas num outro contexto, são se difícil ou impossível construção genealógica quando se remete à precisão desses reflexos, mas não é difícil projetar as proporções dessas injustiças.

Com origem ilícita ou lícita, “nada impede, porém que os sujeitos que obtém os rendimentos os cedam a outros, quer de forma voluntária quer sob coerção. É o que simplificarmente se designa de redistribuição”, redistribuir significa distribuir novamente algo que já fora objecto de uma distribuição anterior. Para Catarino, via de regra, esta distribuição é o resultado “da acção dos sujeitos no processo de mercado que valoriza as acções, competências e conhecimentos individuais de forma diferenciada. A redistribuição dos rendimentos é, assim, uma segunda distribuição a título diferente”, que

não se relaciona com o resultando do jogo que ocorre no processo de mercado, esta seria uma segunda distribuição que ocorreria através de transferências realizadas pelos que obtiveram os rendimentos para “os que considerem dever ser, segundo critérios estabelecidos, os seus beneficiários”.³⁷¹ Beneficiários definidos conforme conjuntura social, anseios da população e definições estatais.

Alguns dos super-ricos reconhecem de público que a conjuntura contribui para a construção dessas fortunas e esse sistema precisa ser alterado, como Mackenzie Scoot, escritora que integra a lista de bilionários da Forbes, uma das maiores doadoras sistemáticas da sua fortuna – assunto que nos debruçaremos no próximo subtópico – afirmou que “todos nós estamos tentando doar uma fortuna que foi viabilizada por sistemas que precisam mudar”.³⁷²

A partir do seu poder de império, o Estado realiza essa redistribuição através da sua acção política. Constrói sistema tributário que exigindo dos contribuintes parcelas diferenciadas dos seus rendimentos, independente se esses rendimentos estejam correntes, entesourados ou investidos, carga tributária incidirá através de impostos que tributem cada uma dessas situações. O rendimento tributado, que para o contribuinte gera sentimento de perda, para os que são destinatários finais dos serviços públicos garantidores de preceitos fundamentais, o sentimento é de ganho. Mas “só se pode falar em redistribuição, grosso modo, se o rendimento que alguém perde em resultado dessa acção pública corresponde ao que outrem ganha como beneficiário dessa actuação do Estado”³⁷³, assim, realiza-se justiça social através da tributação.

Não há uma definição clara e única do que se trata a justiça social, esta noção sofre variações conforme construção ideológica de quem a esboça, algo aparentemente tão óbvio, mas ao mesmo tempo com possibilidades tão divergentes de conceitos. Ao ler o seguinte trecho na obra de Catarino “sabemos o que é a justiça e também temos uma ideia de ‘social’, mas as duas palavras sendo utilizadas tão frequentemente, só marginalmente vêm o seu conteúdo do objecto de densificação”, percebemos o quanto este assunto é subdesenvolvido no universo jurídico, carece ser melhor debatido e suas variáveis desenvolvidas. Como se “a conjunção intuitiva de uma espécie de realidade apriorística

³⁷¹ CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 49-50.

³⁷² O GLOBO – **Bilionários dos EUA já doaram mais de US\$ 470 bi para caridade, em especial os de tecnologia**, 2021.

³⁷³ CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 49-50.

que parece ser tão do domínio de todos que não carece de justificação. Ainda assim, a justiça social é tida como uma subcategoria da justiça reportada à distribuição de bens e dos encargos sociais” que se relacionam através de regras e procedimentos alocados à direitos e deveres.³⁷⁴

Podemos ligar a justiça social à redistribuição, postula a necessidade de uma igualdade fiscal e não de uma desigualdade fiscal, “a capacidade contributiva impõe-nos uma igualdade *no imposto* e não uma igualdade (social) *pelo ou através* do imposto, esta última expressão própria do Estado social e da sua forte propensão redistributiva”³⁷⁵. Segundo Catarino, o princípio da capacidade contributiva se relaciona com a igualdade *no imposto*, enquanto que a progressividade suscita a igualdade *pelo imposto*. Logo, a noção de redistribuição dos rendimentos e da riqueza se relaciona com o direccionamento do arrecadado após a transferência de valores do contribuinte para o Estado, “não resulta assim, como se vê, do princípio da capacidade contributiva que emerge de diferente postulado valorativo, frequentemente também objecto de consagração constitucional, que tem que ver com o princípio do Estado social” e a diminuição das desigualdades sociais.³⁷⁶ Para este autor, a teoria do imposto “sairia claramente a ganhar se a progressividade das taxas e este modelo de justiça social redistributiva fossem escrutinados a esta luz em nome, precisamente, de uma justiça geral, que à força de tanto se pretender alcançar, se perdeu já de vista”³⁷⁷.

4.2 Desigualdade socioeconómica

Hodiernamente, predomina no mundo o modo de produção capitalista, numa fase monopolista, em que até as redes sociais e a internet são dominadas por monopólios, e de financeirização do capital, em que o capital fictício vale mais que capital produtivo, factores que contribuem para que as riquezas fiquem cada vez mais concentradas em poucos grupos económicos e/ou familiares, em detrimento de uma improdutividade que reduz postos de trabalhos, precariza profissões que sobrevivem e flexibiliza legislações protetivas.

A última crise económica de projecção mundial, motivada pela crise norte-americana, que teve seu estopim com a bolha imobiliária ou crise hipotecária de 2008 –

³⁷⁴ *Idem* – *Op. Cit.*, p. 56.

³⁷⁵ *Idem* – *Op. Cit.*, p. 425-426.

³⁷⁶ *Idem* – *Op. Cit.*, p. 429.

³⁷⁷ *Idem* – *Op. Cit.*, p. 457.

mas que dava sinais desde 2007 – crise que foi classificada por economistas e financeiristas, como o ex-presidente da Reserva Federal americana, Alan Greenspan, como a pior crise que ocorreu após a Segunda Guerra Mundial; com sua eclosão, foi possível que as actuais gerações constatassem a “olho nú”, sem necessitar entender de economia, como as engrenagens das sociedades actuais propiciam as desigualdades. A exemplo do governo americano, epicentro da crise, outros governos adotaram mesmas medidas: cortar investimentos nas áreas sociais para socorrer as instituições financeiras. Um primeiro pacote do governo americano para promover um resgate do sistema financeiro, aprovado pelo Congresso americano, foi de R\$ 700 bilhões³⁷⁸, outros o sucederam, outros países fizeram o mesmo, não seria difícil prever as consequências: a desigualdade social aumentou, os ricos ficaram mais ricos e os pobres ficaram mais pobres.

No primeiro ano seguinte ao início da crise já foi possível verificar esse fenómeno esperado, em 2009 o número de ricos cresceu 17% e a riqueza colectiva destes cresceu 19%, conforme dados do relatório da Merrill Lynch-Capgemini sobre riqueza mundial³⁷⁹.

O mundo não tinha se recuperado por completo desta crise e a pandemia de 2020, originada por uma crise sanitária em virtude do covid-19, desdobrou-se em outras crises de outras vertentes, como económica e ideológica, mais uma vez vemos os mesmos resultados: continuou a crescer as desigualdades sociais e concentração de renda.

Desta vez, não foi necessário aguardar que os reflexos da crise na elite se manifestassem no ano seguinte, ainda em 2020, quando a celeridade e abrangência das infecções por covid-19 foram elevadas ao patamar de pandemia pela Organização Mundial de Saúde-OMS. Mal havíamos superado a primeira onda, a Forbes³⁸⁰, que mantém lista com as pessoas mais ricas do mundo, actualizada semestralmente, divulgou que em 2020 surgiram mais bilionários e os que já possuíam esse volume de recursos ficaram mais ricos ao terem ampliado seu patrimônio em mais US\$ 5 trilhões, o que significou 2.755 bilionários listados nesse *ranking*. A pessoa que ocupa a primeira posição teve, neste ano, um acréscimo de US\$ 64 bilhões à sua fortuna, totalizando um

³⁷⁸ FOLHA de São Paulo – **Tesouro dos EUA injeta bilhões em nove bancos**, 2008.

³⁷⁹ G1 – **Ricos do mundo enriquecem mais na crise, segundo pesquisa**, 2010.

³⁸⁰ Revista americana especializada em negócio e economia, que mantém ranking das pessoas mais ricas do mundo e de alguns países.

patrimônio de US\$ 177 bilhões. Junto aos nove bilionários seguintes, fizeram com que a lista dos dez mais ricos, juntos, tivesse um aumento de 68% dessas riquezas.³⁸¹

No Brasil, dentre os países analisados neste trabalho, é o que possui maior nível de desigualdade, segundo o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento-PNUD, é o segundo país de uma lista de 180 países, atrás apenas do Catar. O número de brasileiros com *status* bilionários em 2020 cresceu com 40 novos bilionários nacionais que passaram a integrar o *ranking* da Forbes; em 2021³⁸² outros 77 brasileiros se somaram ao seleto grupo de bilionários, totalizando 315 nomes que reúnem R\$ 1,9 trilhão. Se além dos bilionários, somarem-se as pessoas milionárias, chega a 207 mil o número de brasileiros com esse perfil económico.³⁸³

O banco suíço Credit Suisse estima que esse número de brasileiros continua a crescer e projeta que até o ano de 2025 serão 361 bilionários brasileiros, o que significa que o 1% dos mais ricos concentram quase metade da riqueza nacional, 49,6%. O banco ainda aponta que, enquanto os mais ricos obtiveram um aumento de 2,7% no total de suas riquezas, a maioria da população teve retrocesso: em 2020, no Brasil foi constatada a maior queda no patrimônio da população.³⁸⁴

Para os milionários e bilionários, projeções positivas para o futuro; para a maior parcela da população, projeções pessimistas.

A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico-OCDE, organização intergovernamental com atuação económica, analisa que, com base na realidade actual, as projeções para as próximas quatro décadas, é de estagnação no padrão de vida da maioria dos brasileiros e de redução no número de trabalhadores em actividade, ocupando postos no mercado de trabalho.³⁸⁵

No relatório de 2021 da ONU sobre a fome no mundo, intitulado de “O Estado da Segurança Alimentar e Nutricional no Mundo”, verificou-se que após cinco anos sem que os números da fome praticamente não tivessem alteração, a fome voltou a crescer em 2020, meio a crise pandémica – semelhante ao crescimento após a crise de 2008. Estima-se que 9,9%, que corresponde a aproximadamente 800 milhões de pessoas, foram afetadas

³⁸¹ VITORINO, Tamires – **Bilionários ficam US\$ 5 trilhões mais ricos em meio à pandemia de Covid-19**, 2021.

³⁸² Dados de 2021 até o primeiro semestre.

³⁸³ GAVRAS, Douglas – **Entenda como os ricos ficaram mais ricos na pandemia**, 2021.

³⁸⁴ *Idem* – **Ibidem**.

³⁸⁵ *Idem* – **Ibidem**.

com a fome no mundo – mais da metade na Ásia, mais de um terço na África e uma parcela menor na América Latina e Caribe e outra menor na Europa.³⁸⁶

A fome afeta desde os países africanos mais pobres aos países europeus tidos como desenvolvidos, mais de 7 milhões de adultos foram afetados com a fome na União Europeia, nestes países em que a fome também cresceu, mas possui percentual populacional menor, outro factor social se agrava em consequência da fome e conflitos regionais pelo mundo: a migração.

Movidos por aparente preocupação com essa desigualdade social, alguns bilionários se lançam à filantropia, atuação que também é mapeada pela Forbes, mas apenas a filantropia dos bilionários norte-americanos. A revista especializada estruturou um ranking através de uma escala de um à cinco: nota 1 – bilionários que doam menos de 1% da sua fortuna; nota 2 – doações entre 1% e 4,99% da fortuna; nota 3 – entre 5% e 9,99%; nota 4 – entre 10% e 19,99%; e, nota 5 – doações de 20% ou mais da fortuna. Em 2021, nos Estados Unidos da América-EUA, as 400 pessoas mais ricas viram suas fortunas conjuntas crescer 40%; no mesmo período, meio a pandemia, ocorreu uma redução nas doações deste grupo. Essas doações alcançam aporte bilionários, por gestos, por exemplo, de Warren Buffet que apenas em junho de 2021 havia doado US\$ 4,1 bilhões, que totalizou um montante de US\$ 44 bilhões doados; e o caso de Mackenzie Scott, que doou aproximadamente US\$ 8,6 bilhões para 800 organizações, aproximadamente, desde julho de 2020. Dos quase 400 analisados: apenas 8 bilionários receberam nota 5 em 2021; 11 bilionários receberam nota 4 em 2021, em 2020 haviam sido 19 com essa nota; 42 bilionários receberam nota 3 em 2020, quando 56 haviam recebido em 2020; 114 receberam nota 2 em 2021, em 2020 foram 120; e, 154 bilionários receberam nota 1 em 2021, em 2020 foram 127. Ou seja, no mesmo período que os bilionários ficaram mais ricos, reduziram o volume das doações.³⁸⁷

Os que acumulam maiores volumes de riqueza estão entre os que mais se opõe aos reajustes tributários, será que a melhor forma de combater essas desigualdades é deixando a maior parcela da população à mercê dos actos voluntários de “generosidade”? Que podem ser movidos por sentimento genuíno ou estratégia de *marketing* na construção de imagem pessoal e/ou de marcas, direcionam suas doações conforme critérios pessoais, sem a amplitude e estratégia que as políticas públicas desenvolvidas pelos governos

³⁸⁶ ORGANIZAÇÃO das Nações Unidas-ONU – **O Estado da Segurança Alimentar e Nutricional no Mundo 2021.**

³⁸⁷ FORBES – **Forbes 400: confira a lista dos bilionários que mais doaram em 2021.**

possuem, onde os doadores escolhem quando, como, quanto e para quem doar. Ou o Estado possuiria mais capacidade de arrecadar esses recursos, gerir e executar planos de combate às desigualdades? As acções públicas, lideradas pelos interesses de Estado, para implementar valores constitucionais, ainda são os instrumentos mais eficazes para dirimir essas desigualdades, orientados pelas estatísticas e pelas ciências. Dúvidas sobre a capacidade estatal de resolver os entraves da sociedade, a superestimação dos impactos dos casos de corrupção, não são argumentos suficientes para afastar do Estado seu papel.

A disposição para doar deveria se estender para disposição para contribuir, mesmo com redução nas doações dos bilionários norte-americanos, o volume doado chegou a US\$ 470 bilhões em 2020³⁸⁸. A estimativa da ONU para solucionar os problemas do mundo é de aproximadamente US\$ 100 trilhões, elencados em 17 Objectivos de Desenvolvimento Sustentável-ODS, como mudanças climáticas, desigualdade de género, dentre outros, a fome, a pobreza e a desigualdade consistem em 3 desses objectivos. Se uma pequena parcela de bilionários de um único país é capaz de, em um ano, reunir quase meio trilhão de dólares, a junção com parcelas de bilionários e milionários dos demais países, aparenta ter a capacidade de enfrentamento dos problemas do mundo. Mas não basta remanejar recursos de poucos afortunados para muitos necessitados, necessário alterar as engrenagens que produzem essas desigualdades.

Conforme o relatório “Bem público ou Riqueza privada?” da Oxfam³⁸⁹, desenvolvido a partir de dados da OCDE, “uma maneira de preencher a lacuna de financiamento para o cumprimento dos ODS é arrecadar mais impostos de quem têm mais condições de pagar. As pessoas mais ricas e suas empresas são sub-tributadas”. De 1970 à 2010 houve uma redução nas maiores alíquotas do imposto que incide sobre as rendas, sejam das pessoas singulares ou colectivas, bem como das alíquotas que recaem sobre heranças. Nos EUA, por exemplo, a alíquota máxima paga por pessoas singulares baixou de 94% em 1945, para 37% na actualidade.³⁹⁰

No sentido contrário, cresceu a tributação sobre as famílias, o aumento líquido do arrecadado com os tributos que se debruçam sobre as folhas de pagamento e o consumo, que possuem características regressivas pelo facto dos pobres pagarem as mesmas

³⁸⁸ O GLOBO – **Bilionários dos EUA já doaram mais de US\$ 470 bi para caridade, em especial os de tecnologia**, 2021.

³⁸⁹ Originalmente fundada como Comitê de Oxford para Alívio da Fome, hoje responde apenas por Oxfam, atua como uma confederação de organizações, com atuação em mais de 90 países.

³⁹⁰ OXFAM GB - **Bem público ou riqueza privada?** 2019, p. 65.

alíquotas que os ricos, alíquotas que pesam mais na renda dos mais pobres, que geralmente é toda direcionada ao consumo.³⁹¹

A constatação do bilionário Warren Buffet de que pagava menos impostos do que sua secretária é constatada na comparação realizada pela Oxfam entre Brasil e Reino Unido, nestes países “os 10% mais ricos estão pagando menos do que os 10% mais pobres”³⁹². De cada 1 dólar arrecadado com tributo, apenas 4 centavos são oriundos de impostos que são direcionados as riquezas³⁹³.

Segundo mapeamento desenvolvida pelo Núcleo de Tributação do Insper, que analisou os países que integram a OCDE, o número de países que tributava grandes fortunas chegou a 12 em 1990, mas reduziu com o passar dos anos e apenas 3 destes países continuou com esta espécie de tributo em 2020, tributando a riqueza líquida, são eles: Espanha, Noruega e Suíça. As alíquotas implementadas são baixas, variam entre 0,3% e 1%, utilizando a técnica da progressividade. A partir dessa arrecadação, foi arrecadado por estes países o equitativo a: 0,2% do Produto Interno Bruto-PIB da Espanha; 0,4% da Noruega; e, 1,1% da Suíça.³⁹⁴

Além de pagarem, proporcionalmente, poucos impostos, há, ainda, um elevado número de casos judicializados por pessoas singulares ou colectivas para tentar ressarcimento de tributos pagos. No Brasil, em 2014, a jurista Ana Paula Lima Rosa Lopes analisou em sua dissertação de mestrado processos judiciais tributários, a partir do estudo dos balanços patrimoniais das 30 maiores empresas brasileiras que atuavam com capital aberto, o valor envolvido nos contenciosos tributários destas empresas ultrapassava a casa dos R\$ 280 bilhões. Arrastam-se pelo Judiciário, com um tempo médio de 16 anos entre a proposição da acção e o seu julgamento que produziu coisa julgada.³⁹⁵

Essas desigualdades devem ser objecto de preocupação de todos os países, pois, por mais que um dado país não tenha níveis tão alarmantes dentre seus nacionais, os países desenvolvidos são os destinos da onda migratória dos nacionais que são naturais dos países mais afetados.

³⁹¹ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 66.

³⁹² *Idem* – **Op. Cit.**, p. 68.

³⁹³ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 11.

³⁹⁴ INSUPER – **Cada vez menos países ricos têm imposto sobre fortunas**, 2020.

³⁹⁵ Lopes *apud* SOUSA, Elaine Gonçalves Weiss de – **A cobrança de tributos e a efectivação dos direitos fundamentais – análise jurídico-comparativa entre os ordenamentos português e brasileiro**, 2019, p. 503-504.

4.3 Mínimo de existência

Um dos objectivos da capacidade contributiva é garantir que o mínimo existencial não seja tocado, assim, a capacidade contributiva seria uma “capacidade económica qualificada, que tem em consideração não apenas as circunstâncias económicas do contribuinte, mas também as condições subjectivas ou pessoais deste”³⁹⁶. O teórico Stuart Mill foi um dos primeiros a tratar do mínimo existencial³⁹⁷.

A legislação portuguesa traz de forma clara o que considera o mínimo existencial no Código do Imposto sobre os Rendimentos Singulares-IRS, que prevê em seu art. 70.º a proteção ao mínimo de existência, ao afastar a aplicação de taxas ao rendimento colectável do agregado familiar com 3 ou 4 dependentes cujo montante seja igual ou inferior a € 11.320, no caso de 5 ou mais dependentes o montante considerado é de € 15.560.

No Brasil, não há uma definição clara do que seria um patamar mínimo, há limites económicos definidos conforme área de utilização, por exemplo: na Assistência Social, o benefício assistencial de prestação continuada, previsto na Lei Orgânica da Assistência Social, conhecido como BPC/LOAS, que garante o valor de um salário mínimo mensal para garantir o mínimo existencial para idosos com mais de 65 anos e pessoas com deficiência que tenham renda familiar mensal per capita de até ¼ (um quarto) de salário mínimo. Ocorre que, conforme levantamentos mensais realizados pelo Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconómicos-DIEESE, para garantir os itens básicos de alimentação e higiene, denominado de “cesta básica”, seria necessário que o salário mínimo que em 2021 corresponde a R\$ 1.100, necessitaria ser de R\$ 5.583,90³⁹⁸. Tanto o critério estabelecido pela lei como o valor do benefício pago, passam ao largo de preservar o mínimo de existência. Da mesma forma com o Imposto de Renda das Pessoas Físicas-IRPF, que livra de tributação as rendas que tenham como limite o valor de R\$ 1.903,98³⁹⁹.

O mínimo de existência é o patamar mínimo que deve ser preservado dos indivíduos para que estes possam ter sua dignidade preservada enquanto ser humano, limite este que não pode ser ultrapassado pelas actuações tributárias do Estado, pois nesta

³⁹⁶ NABAIS, José Casalta – **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**, 2000, p. 442.

³⁹⁷ CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 392.

³⁹⁸ DEPARTAMENTO Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconómicos – **Em agosto, custo da cesta básica aumenta em 13 cidades**, 2021.

³⁹⁹ RECEITA Federal do Brasil – **Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas-IRPF**, 2021.

zona, as pessoas devem receber da acção pública o resultado do arrecadado com os tributos de quem demonstrou capacidade económica. Enquanto autores como Catarino defendem o estabelecimento desses parâmetros, “a consagração desta forma de defender os mais carentes parece-nos inteiramente correcta, devendo, todavia, ser articulada com o modelo geral a implementar”⁴⁰⁰; outros, como Tullio Martello, tecem críticas a progressividade por sua associação ao mínimo de isenção “por serem subjectivas tanto as preferências quanto as necessidades individuais de cada sujeito passivo ou agregado familiar, a determinação de um limite de isenção necessário à existência é tarefa tanto ciclópica quanto verdadeiramente impossível”, para este as necessidades dos particulares são tão diversas que a legislação não seria capaz de delimitar.⁴⁰¹

Além da complexidade técnica, a crítica passa por uma interpretação de que seria impossível definir um conceito denso, várias tentativas tentaram se aprofundar no assunto como o esforço para diferenciar o que seriam as necessidades absolutamente necessárias, das relativamente necessárias e das puramente voluptuárias; outra tentativa foi de distinguir necessidades verdadeiras e das necessidades fúteis, necessidades principais e necessidades secundárias. Essa complexidade para delimitar o que seria o mínimo de existência fez Martello considerá-lo como um critério que não possui carácter científico, um conceito “incerto, elástico, indefinido e indefinível”.⁴⁰²

Neste mesmo destino chega Ugo Mazzola, mas seguindo um caminho diferente, o da economia pura, classifica essa discussão como inútil, não importando se as razões para defendê-la são sentimentais ou de outra natureza, o determinante é a incapacidade de se definir um mínimo de forma que fundamente a igualdade de sacrifício. Pontua como principal debilidade é a constatação da progressividade ser totalmente sensível a essas possibilidades de variações do mínimo de isenção para determinar o nível da progressão do imposto. Diferente do que seria a proporcionalidade, pois o mínimo de existência é definido com idêntica substância, o objecto de justiça estaria na proporção. Em sentido diferente defende Mauro Fasiani, por compreender que se trata de uma necessidade de ordem pública.⁴⁰³

Compreendemos que se relaciona ao mínimo de existência a noção de rendimento disponível, em que se considera o rendimento após a dedução de despesas

⁴⁰⁰ CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 420.

⁴⁰¹ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 421.

⁴⁰² *Idem* – **Op. Cit.**, p. 421-422.

⁴⁰³ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 421-423.

imprescindíveis ao indivíduo e sua família, respectivamente, o mínimo de existência individual e o mínimo de existência conjugal ou familiar. Exclui-se de tributação essas despesas por isenção ou dedução à matéria colectável.⁴⁰⁴ O rendimento disponível é considerado princípio, apenas após a consecução do mínimo disponível que a capacidade contributiva começa a operar.

Actualmente, as despesas são agrupadas, para esta finalidade, em despesas para a existência física com alimentação, vestuário e habitação; e, para a existência humana com instrução e educação. Para delimitação destes, o mestre Nabais atenta que para que tais parâmetros sejam estabelecidos, têm-se que levar em consideração factores como “grau de desenvolvimento económico, ao nível de prestações sociais asseguradas pelo estado e que não integrem a matéria colectável dos impostos, etc., cuja ponderação só ao legislador, como decisor político, cabe”⁴⁰⁵. Discutir o que seria o mínimo de existência no século XXI não é tarefa fácil, há trinta anos telemóvel e computador eram itens de luxo, hoje são essenciais na realização de outros preceitos constitucionais como educação e acesso à informação, bem como, cresce a virtualização de serviços prestados pelo Judiciário e Executivo que passam a ser prestados quase que exclusivamente pela internet.

4.4. Os contornos de um sistema tributário com igualdade e redução das desigualdades

Para Catarino, utilizar o sistema fiscal para dirimir as desigualdades através do imposto é conferir aos sistemas fiscais uma responsabilidade que lhes é estranha, tornando-os complexos e os deixando vulneráveis ao que chamou de “modelos e jogos políticos”. Não visualizamos como um impedimento a possibilidade de remodelar o que se compreende como sistema fiscal e alargar ou alterar seus contornos. Aliás, o pensamento largo, sem amarras, é fundamental para que a academia e contribuições científicas acompanhem as mudanças sociais ou seja capaz de estimular mudanças necessárias. Mas para Catarino, “essa imposição externa resulta um conflito que atinge directamente a igualdade tributária, forçando-a a acolher soluções redistributivas do rendimento e da riqueza que nela não se continham” e se questiona se essa lesão

⁴⁰⁴ NABAIS, José Casalta – **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**, 2000, p. 522.

⁴⁰⁵ NABAIS, José Casalta – **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**, 2000, p. 522-523.

provocada no princípio da igualdade tributária efectiva a protecção de um valor que seja maior para compensar tal lesão.⁴⁰⁶

A prevalência da progressividade sobre o critério da proporcionalidade é a vinculação de feição social à capacidade contributiva, por mais que alguns autores insistam em querer manter as questões tributárias e fiscais mais próximas a questões económicas, impessoais e objectivas, a configuração dos Estados modernos se dá no sentido de fazê-los garantidor de direitos e liberdades fundamentais que têm a dignidade da pessoa humana como ponto central, que faz com que todo o ordenamento jurídico gire no seu entorno. A dignidade da pessoa humana, como direito humano, assegurada logo no art. 1.º da CRP, no art. 1.º da CRFB, desdobrada na “dignidade social” prevista no art. 3.º da CRI, emana imposições para todos os ramos do direito. Garantir esta dignidade envolve Estado e particulares, envolvidos pela solidariedade, que liga todos a esta missão de garantir a dignidade humana de forma involuntária.

Em matéria tributária, realiza-se através da igualdade, da capacidade contributiva, da progressividade, da pessoalidade, da preservação do mínimo de existência.

Para a professora Janaína Rigo, não significa que “quem tem deve pagar por quem não tem, e quem tem mais deve pagar por quem tem menos”, orientada pela doutrina italiana, argumenta que “a redistribuição exigida pelo dever de solidariedade, ínsita na capacidade contributiva, não visa apenas assegurar a todos o mínimo existencial... objectiva alcançar algo mais: diminuir as distâncias na distribuição das rendas e dos patrimónios.”⁴⁰⁷ Semelhante como defende Adolph Wagner, para quem a finalidade do imposto não se limita a promover a receita financeira do Estado, mas também uma função de repartição dos rendimentos e da riqueza de forma diferente que a promovida pelas regras do mercado⁴⁰⁸.

Solidariedade é dever constitucional, considerada por alguns doutrinadores e cartas constitucionais como norma jurídica do tipo princípio, prevista no art. 1.º da CRP ao tratar do empenho que a República portuguesa deve ter em construir uma sociedade solidária; na CRI, em seu art. 2.º, dando a ela ampla incidência ao determinar seu cumprimento como dever inderrogável em três dimensões, a “solidariedade política,

⁴⁰⁶ CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 429-430.

⁴⁰⁷ SANTIN, Janaína Rigo – **Princípio da capacidade contributiva e mínimo isento: uma abordagem de direito comparado**, 2006, p. 4810.

⁴⁰⁸ CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**, 2008, p. 410.

económica e social”; no art. 3.º da CRFB, ao listar a construção de uma sociedade solidária como um dos objectivos fundamentais da República brasileira.

O movimento que ocorreu nas últimas décadas tem sido o inverso, houve uma redução nas alíquotas que operam tributos com carácter pessoal que recaem sobre a renda, património e riquezas para ampliar a abrangência de tributos que atuam sobre o consumo, movimento que reduz o papel da solidariedade e afasta as Repúblicas e seus respectivos povos dos seus deveres. Necessário que o sentido contrário seja percorrido: a ampliação de impostos que tenham carácter pessoal, com alíquotas progressivas.

A aplicação da pessoalidade e progressividade nos impostos é terreno onde se gestam mais consensos quanto a possibilidade, mas a aplicação destes ainda é limitada aos impostos que versam sobre renda e património, que tecnicamente são considerados mais fáceis para implementar estas técnicas, não há a realização destas nos impostos que recaem sobre o consumo. Com os avanços tecnológicos e sua popularização, até mesmo na actividade ambulante informal é possível efectuar compras realizando o pagamento através de cartão de crédito ou transferência virtual; com a pandemia de covid-19 e necessidade de cumprir medidas de isolamento social, cresceram as compras realizadas de forma virtual. Com a devida integração de sistemas, os recursos tecnológicos podem ser aliados estratégicos para mapear o perfil de consumo do contribuinte e vinculá-lo à uma faixa de alíquota correspondente.

Os mesmos algoritmos que são utilizados para precarizar relações de trabalho como no caso dos motoristas que atuam por aplicativo, contribuir para a disseminação do ódio nas redes sociais, reforçar o racismo como denuncia a autora Safiya Noble em seu livro intitulado de “Algoritmos de opressão: como os motores de busca reforçam o racismo” ou contribuem para o aprofundamento da desigualdade conforme escreve a professora Virginia Eubanks no livro “Automatizando a desigualdade: como ferramentas de alta tecnologia definem, policiam e punem os pobres”; algoritmos podem ser utilizados para contribuir com a realização da igualdade na tributação.

Quanto às taxas, compreendemos ser possível que sejam graduadas conforme a capacidade económica do contribuinte. Há outras formas propostas, como a “tarifa social” defendida por Alexsander Valadão, em que as pessoas que não possuísem capacidade para pagar taxas seriam desobrigadas ao seu pagamento ou efectuariam o pagamento dentro de uma faixa social que conteria faixas de incapacidade, para que o pagamento

destas espécies de tributos não afetasse o mínimo existencial⁴⁰⁹. Há a ideia de progressão das taxas de Sampaio Doria, que seria constitucionalmente possível que “taxas de registro, graduadas segundo o valor dos documentos, cujo arquivamento se requeira; de custas judiciais variáveis em proporção ao valor de demanda; de taxas sanitárias ou de coleta de lixo graduadas pelas testadas do imóvel servido, etc.”⁴¹⁰. Importante repensar a forma como as taxas têm seus valores auferidos na actualidade, para que face o notório desrespeito à igualdade, passem a operar garantindo este valor supraconstitucional neste formato de relação tributária.

São exemplos de pensadores que defendem que o princípio da capacidade contributiva poderia ser aplicado a todas as espécies tributárias: Alexsander Roberto Alves Valadão, Amílcar de Araújo Falcão, Becker Mosquera, Cencerrado Millán, Diego Marín-Barnuevo Fabo, José Marcos Domingues de Oliveira, Marçal Justen Filho, Ricardo Lobo Torres, Sampaio Doria, Eusebio Gonzáles, Ernesto Lejeune.

A lista dos teóricos que são contrários, que limitam o alcance da capacidade contributiva apenas para os impostos, logo, limitam a garantia da igualdade nas relações tributárias, por se tratar de corrente majoritária, teríamos longa lista.

Além de necessidade de ajustar a carga contributiva dos tributos vigentes na actualidade, necessário regulamentar a tributação das grandes fortunas, pois estas, além de apresentarem crescimento como o passar dos anos, têm sua ampliação potencializada meios às crises, o que faz com que a desigualdade de riqueza tenha disparidade maior do que a desigualdade de renda. A tributação da riqueza pode contribuir para reduzir a desigualdade económica e social. Mas, na mesma medida que cresceram as fortunas, o número de países que as tributam, que já era pequeno, reduziu ainda mais e os que mantem criaram isenções aos afortunados para compensar essa tributação.⁴¹¹

Países como Brasil, nunca chegaram a criar, mesmo que a CRFB, desde 1998, traga a previsão de Imposto sobre Grandes Fortunas-IGF, no art. 153, VII, mas 33 anos depois, ainda se aguarda regulamentação. A competência para tanto é da União, não é difícil de imaginar a justificativa, “críticos afirmam que o tributo não foi criado porque as grandes fortunas estariam muito bem representadas no parlamento federal, de forma a inibir qualquer iniciativa no sentido de exercício da competência”⁴¹².

⁴⁰⁹ VALADÃO, Alexsander Roberto Alves – **O mínimo existencial e as espécies tributárias**, 2008, p. 270.

⁴¹⁰ *Idem* – **Op. Cit.**, p. 271.

⁴¹¹ OXFAM GB – **Bem público ou riqueza privada?** 2019, p. 68.

⁴¹² ALEXANDRE, Ricardo – **Direito tributário esquematizado**, 2009, p. 558.

Diversos Projectos de Lei tramitam no seu Congresso Nacional na tentativa de tornar o IGF realidade, desde proposta que tentam instituí-lo para que opere apenas de forma provisória para enfrentar situações excepcionais, como a pandemia, é o caso do Projecto de Lei Complementar de n.º 101, de 2021, que tem o senador Randolfe Rodrigues como autor, que propõe tributar riquezas de pessoas singulares que superem o valor de R\$ 4,6 milhões, que alcançaria apenas 0,1% da população, as seria capaz de arrecadar quase R\$ 40 bilhões; à proposições de carácter permanente, como o Projecto de Lei Complementar de n.º 315, de 2015, proposto pelo senador Paulo Paim, que tributaria o património de pessoas singulares acima de R\$ 50 milhões.

Em Portugal não há uma previsão expressa de imposto do tipo, mas o art. 81.º da CRP incumbe ao Estado, dentre as suas prioridades, a promoção da “justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal”; ainda em texto constitucional, orienta no número 1 do seu art. 103.º, que uma das finalidades que o sistema fiscal deve visar é a repartição da riqueza. Clara as determinações da Constituição, mas não temos ainda a sua instituição.

Há propostas para que isso ocorra, como o Projecto de Lei n.º 722, proposto pelo Bloco de Esquerda da Assembleia da República, que incidiria sobre patrimónios acima de € 2 milhões, o que resultaria em menos de 1% da população figurando como sujeito passivo deste tributo. O facto do art. 68.º -A, incluído no CIRS, alargado em 2012, prevê que, além dos escalões previstos de rendimento colectável com taxas que variam de 14% à 48%, recairá sobre os rendimentos acima de € 80 mil taxa adicional de solidariedade de 2,5%, que será ampliada para 5% caso o rendimento seja superior a € 250 mil; consideram que esta taxa já seria uma forma de tributar riqueza, mas como tratamos no subtópico anterior, além desses parâmetros de riqueza, há um mundo paralelo de milionários e bilionários.

Os que são contrários à sua instituição avaliam que caso a tributação de grandes fortunas fosse regulamentada, a probabilidade maior seria de que fortunas fossem retiradas do país, o que afetaria negativamente sua arrecadação tributária, que necessita ser ampliada. Na realidade, mesmo sem tributação sobre essas riquezas, estima-se que US\$ 7,6 trilhões⁴¹³ são ocultados em outros países, tidos como paraísos fiscais devido as

⁴¹³ OXFAM GB – **Bem público ou riqueza privada?** 2019, p. 70.

baixas alíquotas e legislações que não permitem qualquer tipo de transparência de algumas operações, sigilo que favorece os super-ricos.

A evasão e elisão fiscal independem da tributação das riquezas, pois é da essência do capital a necessidade de se multiplicar, deixar de tributá-las “não só é uma oportunidade perdida de reduzir a desigualdade como acentua essa desigualdade, já que os governos precisam cobrar mais impostos do resto da sociedade ou cortar gastos com saúde, educação e outros serviços públicos e proteção social”⁴¹⁴. Essas áreas sociais poderiam ter problemas antigos e estruturais combatidos na raiz, se 1% dos mais ricos pagasse apenas 0,5% a mais de impostos que o valores pagos pelas leis vigentes, sobre sua riqueza, geraria um volume de recursos suficientes para custear a educação de “262 milhões de crianças que estão fora da escola e fornecer serviços de saúde que salvariam as vidas de 3,3 milhões de pessoas”⁴¹⁵.

Permitir que as pessoas ricas, ou ao menos os super-ricos, e as grandes empresas sejam tributadas de forma justa, na mesma proporção que os pobres são tributados, é realizar o princípio da igualdade no Direito Tributário. Mais que uma imposição constitucional, é uma imposição da fome, da pobreza, das desigualdades sociais e económicas.

⁴¹⁴ *Idem – Op. Cit.*, p. 66.

⁴¹⁵ *Idem – Op. Cit.*, p. 69.

CONCLUSÃO

O processo de fundamentalização da igualdade, com protagonismos nas cartas constitucionais modernas, destaca sua importância enquanto valor, princípio e direito fundamental para garantir a estruturação de Estados de Direito democrático e social, e os princípios definidos por estes como fundantes de uma República que construa um país com justiça social. Seu surgimento, a princípio meramente formal, foi um avanço no seu tempo, mas sua materialização permitiu à igualdade dar saltos maiores, resultou de lutas populares e processos revolucionários.

A realização da igualdade não ocorre apenas com sua codificação genérica em textos constitucionais e legais, pressupõe olhar atento às condições e situações que geram disparidades entre indivíduos, com ressalva das distinções vedadas constitucionalmente, falar em igualdade significa conferir tratamento desigual aos que são desiguais. Conferir tratamento irrestrito a todas as pessoas, tratando-as como absolutamente iguais, em todos os desdobramentos da vida humana, é sinónimo de injustiça e decretação de que a dignidade humana será cabalmente afastada. Tal qual o sol exerce magnetismo e centralidade no sistema solar, a dignidade da pessoa humana ocupa posição central nos ordenamentos jurídicos contemporâneos, impedir sua concretização põe em xeque o Estado e a República.

A igualdade na sua dimensão mais ampla se desdobra no princípio da igualdade de oportunidades e igualdade de condições, o que supõe comparações e definições de limites, a conquista da igualdade na sua plenitude garante o direito e o respeito às diferenças necessárias para a vida em sociedade, mas também de combate às diferenças que são decorrentes de factores injustos, que impedem que a dignidade humana se realize, como as desigualdades sociais e económicas que lançam pessoas à pobreza, à fome, situações humilhantes e lhes condena a estagnação nestes contextos. Desigualdades que se moldam às novas formações sociais, mas não deixam de existir, variando sua dimensão conforme normas protetivas ou promotoras de igualdade, o que demanda romper o limite de princípio negativo para projectar actuação concreta ao Estado.

Para materializar direitos fundamentais, o Estado constitui bens públicos e presta serviços que, embora sejam disponibilizados de forma gratuita para seus beneficiários, possuem custos que precisam ser pagos por alguém que cumpre o dever da solidariedade na repartição do ónus fiscal. Para que essa repartição que visa realizar, dentre outras

metas, a igualdade e a justiça social, ocorra respeitando os mesmos valores a que se destina, modelos diferentes foram testados.

Como o desenvolvido a partir do princípio da equivalência ou do benefício, teoria do sacrifício, que instrumentalizavam a arrecadação através da proporcionalidade, mas estes modelos liberais em que os indivíduos eram tributados na medida do benefício que recebiam do Estado, foram se mostrando impraticáveis face a indivisibilidade da natureza de muitos serviços prestados pelo Estado e por lançar carga por demais onerosa em pessoas sem capacidade económica, mas com alta necessidade de fruição de bens e serviços. Esses modelos eram socialmente neutros e preservavam as desigualdades sociais e económicas ou as agravava, bem como preservava as riquezas ou estimulavam seu crescimento. Essas feições de sistema tributário se mostram como impedimentos para que a igualdade material fosse atingida.

Após intenso debate teórico, o critério da capacidade contributiva se consolidou como o mais apropriado para efectivar a igualdade, definindo-se esta capacidade após a constatação de outra capacidade, a económica, mas não qualquer realidade económica, apenas a capacidade económica verificada após a dedução das despesas essenciais à garantia da dignidade do indivíduo enquanto ser humano. Consensuado este critério, o debate passou a ocorrer sobre a técnica da sua operacionalização, se através da proporcionalidade ou da progressividade. Tal qual o princípio do benefício se mostrou incapaz de garantir princípios fundamentais, a proporcionalidade se revelou com mesma limitação e aplicação umbilicalmente ligada a este princípio já superado. A técnica da progressividade prevaleceu, mostra-se de elevada importância para ampliar a noção de igualdade tributária, melhor garantir o financiamento das despesas públicas e promover a diminuição das desigualdades sociais e redistribuição das riquezas. Molda-se um sistema fiscal pautado na promoção do bem-estar económico e social, que se atenta às características pessoais do contribuinte no momento da aferição da carga tributária que poderá suportar, pessoalidade que possibilita verificar a igualdade e a desigualdade entre os contribuintes.

A relação entre igualdade, capacidade contributiva, progressividade e pessoalidade se mostra tão harmónica, como se no Direito Tributário uma dependesse das outras para se realizar por completo, chegam a transmitir a ideia de sinónimos.

Quando analisamos a forma como as relações tributárias se estabelecem na actualidade, em Portugal e no Brasil, e de forma pontual na Itália, verificamos que há um consenso na relação entre igualdade e capacidade contributiva, mas embora ocorra as

orientações pela progressividade e pessoalidade como instrumentos técnicos para definir a capacidade contributiva, sua realização não ocorre em todas as espécies tributárias, nos impostos é onde encontra terreno mais fértil, mas ainda assim, limitada.

Quando um princípio constitucional é agredido, todo ordenamento jurídico é lesado. Na presente investigação constatamos que além do princípio da igualdade, há a violação do princípio da capacidade contributiva, o que eleva o nível da gravidade. A falta de efectividade integral destes princípios, nos sistemas tributários português, brasileiro e italiano, não é uma exclusividade destes, quando dados de pesquisas como a da Oxfam – citada ao longo do trabalho – mostram a redução nas alíquotas de tributos que incidem sobre a renda e o aumento nas alíquotas de tributos que incidem sobre o consumo. As agressões ocorrem desde o processo de criação de normas que dão operatividade aos princípios às acções públicas que as executem. Há excesso de formalismo e baixa materialização destes preceitos constitucionais.

A capacidade contributiva visa proteger que o mínimo necessário à existência digna de uma pessoa e sua família seja protegido da tributação, caso esse limite do mínimo de existência seja rompido, indivíduos são lançados à indignidade, retiram-lhes a condição humana para jogá-los à condição animal, numa conjuntura que até os animais irracionais têm sido inserido na seara da tutela estatal, num movimento crescente de criação de direito, a ponto de se discutir a criação de direitos humanos animais ou direitos aos sensientes.

É de vital importância aprofundar os estudos e formas de mapeamento da capacidade económica, pois a definição de qual a capacidade contributiva se manifesta é o ponto crucial para auferir quais valores serão realizados nessa operação.

Os limites definidos como mínimos para garantir a existência são definidos, mas só são considerados em imposto ligados à renda e património, não sendo estabelecidos limites nos impostos que recaem sobre o consumo, não importando se determinado consumidor que possui capacidade económica para adquirir determinado produto, se também teria capacidade contributiva. O que faz com que recaiam sobre os mendigos as mesmas cargas tributárias que recaem sobre os ricos ao adquirir produtos vitais para sua sobrevivência como alimentos; tributos embutidos nas mercadorias que não fazem distinção se aquele produto está sendo adquirido com muito esforço, fruto de algumas esmolas, ou se o contribuinte o adquire com facilidade, por utilizar recursos oriundos de uma herança, por exemplo. Enquanto itens indispensáveis à existência humana, como alimentos da cesta básica, são tributados com cargas variadas no momento do consumo,

e recaem sobre todos, sem distinções; itens de luxo passam ilesos, sem que qualquer tipo de tributo incida sobre sua aquisição e manutenção, preservando ainda mais a riqueza dos afortunados. Situações como estas mostram o quão injusto têm sido a distribuição do ónus tributário.

O principal argumento para limitar a aplicação da pessoalidade e progressividade em número maior de imposto, especialmente nos que incidem sobre o consumo, é a dificuldade, mas valores constitucionais estratégicos não devem ter sua garantia limitada ao conforto ou praticidade das facilidades; se somos capazes de viver na complexa sociedade, se fomos capazes de arquitetar e executar o engenhoso ordenamento jurídico, seremos capazes de avançar mais esses passos. Quando há vontade, o ser humano é capaz de realizar o que já foi considerado por séculos como impossível, da abolição da escravidão ao reconhecimento da titularidade de direitos às mulheres, negros, pessoas com deficiência – até fazer as águas passarem por cima da ponte – situações que nos parecem óbvias na actualidade, foram o resultado de muitos debates e persistência.

Os avanços tecnológicos têm proporcionado recursos inimagináveis que já consideramos indispensáveis no nosso cotidiano como os aplicativos de mensagem, redes sociais, plataformas que viabilizam formação educacional de forma mais acessível, serviços virtuais que encurtam distâncias, algoritmos que viabilizam rápidas soluções. Com os cuidados necessários dado ao elevado nível de exposição de dados, bem como incidentes de segurança crescentes, como vazamento de informações privadas, e de posse da regulamentação da proteção de dados, os novos recursos tecnológicos existentes ou possíveis de serem criados face o estágio actual das ciências ligadas à tecnologia, possível mapear e rastrear a actuação dos consumidores que não possuem capacidade económica e os que a possuem, para que uma justa distribuição de tributos possa ocorrer.

Mas a automação tem sido mais utilizada para fomentar as desigualdades sociais, as normas tributárias vêm sendo alteradas soterrando a solidariedade, promovendo o individualismo. A corrida espacial do século XXI mostra a ânsia da elite de buscar novos planetas que possam ser povoados apenas pelos afortunados que possuem os milhões necessários para romper a atmosfera, deixando para trás a maior agressão ambiental: a pobreza, a fome humana – realidade retratada no cinema em narrativas de ficção que mais parecem profetizar, reforçando o que sabiamente Aristóteles definiu como a arte imitando a vida.

Diversos tributos que aplicam uma visão de igualdade superada, como se todos os consumidores fossem horizontalmente iguais. Isto posto, vimos que o problema

apresentado que se pretendia responder o fora: os sistemas tributários brasileiro e português não materializam o princípio da igualdade. Os limites da incidência da igualdade não são bem definidos em todas as espécies tributárias, o que impede que todos os critérios respeitem este princípio basilar, concluímos ser possível que a progressividade seja aplicada à todas as espécies tributárias, essas constatações impedem que os sistemas tributários português e brasileiro promovam a justiça social, pois contribuem para o aumento das desigualdades socioeconómicas.

Aos afortunados, a progressividade não acompanha a progressão da sua riqueza, que só é tributada até um patamar em que outras pessoas não afortunadas igualmente são. Mesmo no caso da taxa de solidariedade, o patamar financeiro estabelecido pela lei é baixo. Um afortunado que possui riqueza na casa dos bilhões de euros paga mesma alíquota que uma pessoa que possui riqueza menor que um milhão de euros, ambos são ricos, mas com enorme disparidade entre os tamanhos das riquezas.

Demonstramos a possibilidade e necessidade de reorganizar a ordem tributária, de forma que a igualdade, a capacidade contributiva, a progressividade, a pessoalidade e a garantia do mínimo de existência sejam colocadas como pilares sem os quais não será possível a realização de um sistema tributário justo. As Constituições analisadas não apenas garantem subsidio para tal reorganização, impõem a necessidade de serem respeitadas, que suas determinações quanto ao modelo tributário e de sociedade sejam desdobradas em normas específicas. As alterações necessárias são em sede de legislação infraconstitucional.

Não se trata de um delírio, uma defesa isolada sem qualquer tipo de respaldo legal ou científico, embora nos somemos a posição que se enquadre em corrente minoritária. Os caminhos que trilhamos até aqui não são inéditos, mas pouco explorados, necessário serem estudados com maior nível de profundidade e que sejam apresentados para mais pessoas, que também poderão ser tocadas pelo encantamento e convicção de que é possível construirmos um sistema tributário que realize a igualdade de facto e seja instrumento de justiça social.

Chegada a hora da despedida, o limite do número de páginas é imperativo, a prolixidade é defeito genético de quem tenta a perfeição, esquecendo-se da impossibilidade de atingi-la, mas que nada custa a tentativa. Mais que a obtenção de aprovação, que o debate trazido tenha gestado a inquietação que o tema precisa para movermos as amarras que aprisionam o desenvolvimento social e económico.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

FONTES DOCUMENTAIS

CÓDIGO Tributário Nacional do Brasil: Lei n.º 5.172, de 25 de outubro [Em linha]. Brasília: Diário Oficial da União de 27 de outubro, 1966. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm [Consult. 20 Jun. 2021].

CONSTITUIÇÃO da República Portuguesa, 25 de abril [Em linha]. Lisboa: Diário da República n.º 86, 1976. Disponível em <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/34520775/view> [Consult. 12 Out. 2019].

CONSTITUIÇÃO da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro [Em linha]. Brasília: Diário Oficial da União n.º 191, 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/douconstituicao88.pdf [Consult. 12 Out. 2019].

CONSTITUIÇÃO da República Italiana, de 27 de dezembro de 1947 [Em linha]. Trad.: Paula Queiroz. Roma: Gazzetta Ufficiale n.º 298, 1947. Disponível em <http://www.senato.it/pubblicazioni> [Consult. 12 Out. 2019].

LEI nº 6.442, de 31 de dezembro de 2003 [Em linha]. Maceió: Diário Oficial do Estado de Alagoas. Disponível em <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=117107> [Consult. 20 Out. 2021].

MAGNA Carta (Magna Charta Libertatum), de 1215 [Em linha]. Trad.: Universidade de São Paulo. Disponível em <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/> [Consult. 20 Fev. 2021].

PROJECTO de Lei n.º 722. Estabelece o imposto de solidariedade sobre as grandes fortunas [Em linha]. Lisboa: Assembleia da República. Disponível em <https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679595842774f6a63334e7a637664326c756157357059326c6864476c3259584d765743>

39305a58683062334d76634770734e7a49794c5667755a47396a&fich=pjl722-X.doc&Inline=true [Consult. 20 Nov. 2021].

PROJECTO de Lei Complementar n.º 34, de 2020. Institui o empréstimo compulsório [Em linha]. Brasília: Câmara Federal. Disponível em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2241701> [Consult. Out. 2021].

PROJECTO de Lei Complementar n.º 101, de 2021 [Em linha]. Brasília: Senado Federal. Disponível em <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8986468&ts=1636455622684&disposition=inline> [Consult. Out. 2021].

PROJECTO de Lei Complementar n.º 315, de 2015 [Em linha]. Brasília: Senado Federal. Disponível em <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4612222&ts=1630422997331&disposition=inline> [Consult. Out. 2021].

RECEITA Federal do Brasil – Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas-IRPF [Em linha]. Brasília: 2020. Disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica> [Consult. Out. 2021].

SUPREMO Tribunal Federal – Ação Directa de Inconstitucionalidade n.º 4.762 [Em linha]. Brasília: 2016. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12660451> [Consult. 01 Out 2021]

SUPREMO Tribunal Federal – Recurso Extraordinário n.º 138.284-4 Ceará [Em linha]. Brasília: 1992. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091> [Consult. Set. 2021].

SUPREMO Tribunal Federal - Recurso Extraordinário n.º 177.835-1 Pernambuco [Em linha]. Brasília: 1999. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=223337> [Consult. Out. 2021].

TRIBUNAL Constitucional – Acórdão n.º 39/88 [Em linha]. Lisboa: 1988. Disponível em <https://dre.pt/dre/detalhe/acordao/39-1988-287591> [Consult. Set. 2021].

TRIBUNAL Constitucional – Acórdão n.º 348/97 [Em linha]. Lisboa: 1997. Disponível em http://www.pgdlisboa.pt/jurel/cst_busca_actc.php?ano_actc=1997&numero_actc=348 [Consult. Set. 2021].

TRIBUNAL Constitucional – Acórdão n.º 84/2003 [Em linha]. Lisboa: 2003. Disponível em http://www.pgdlisboa.pt/jurel/cst_busca_actc.php?ano_actc=2003&numero_actc=84s [Consult. Set. 2021].

TRIBUNAL Constitucional – Acórdão n.º 306/2010 [Em linha]. Lisboa: 2010. Disponível em http://www.pgdlisboa.pt/jurel/cst_busca_actc.php?ano_actc=2010&numero_actc=306 [Consult. Set. 2021].

BIBLIOGRAFIA

ALEXANDRE, Ricardo – **Direito tributário esquematizado**, 3.^a ed. atual. ampl. São Paulo: Método, 2009. ISBN: 978-85-309-2882-7

ARISTÓTELES – **Ética e Nicômacos**, trad. de Mário da Gama Kury, 4.^a ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2001. ISBN: 9788552934318

ÁVILA, Humberto - **Igualdade tributária: estrutura, elementos, dimensões, natureza normativa e eficácia**. Tese de livre-docência. USP. São Paulo, 2006.

- ÁVILA, Humberto – **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, 14.^a ed. São Paulo: Malheiro Editores, 2013. ISBN: 978-85-392-0176-1
- BALEEIRO, Aliomar – **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, 8.^a ed. atualizada por Misabel Abreu Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. ISBN 978-85-309-0471-5
- BONAVIDES, Paulo – **Curso de Direito Constitucional**. 13.^a ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003. ISBN: 85-7420-473-0
- CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de – **Direito Tributário**, 2.^a ed. Coimbra: Almedina, 2000.
- CAMPOS, Diogo Leite de; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes de - **Lei Geral Tributária: Anotada e Comentada**, 4.^a ed. Lisboa: Encontro da Escrita, 2012. ISBN 978-989-97635-1-7
- CANOTILHO, J. J. Gomes – **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**, 7.^a ed. Coimbra: Almedina, 2003. ISBN: 978-972-40-2106-5
- CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, Vital – **Constituição da República Portuguesa Anotada**, vol. 1. 1.^a ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Coimbra: Coimbra Editora, 2007. ISBN: 978-85-203-3044-9
- CARVALHO, Paulo de Barros – **Direito tributário: linguagem e método**. 4.^a ed. São Paulo: Noeses, 2011. ISBN: 978-85-99349-20-5
- CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual**. Coimbra: Edições Almedina, 2008. ISBN: 978-972-40-3564-2
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro – **Curso de direito tributário brasileiro**, 10.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. ISBN: 978-85-309-2912-1

- COSTA, José Manuel M. Cardoso da – O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do Tribunal Constitucional. **Boletim de Ciências Económicas** [Em linha]. Vol. LVII, Tomo I (2014), p. 1.159-1186. Disponível em <https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/39839/1/O%20princípio.pdf> [Consult. 20 Ago. 2021].
- CYSNE, Rubens Penha; SOBREIRA, Rogério – **Ajustes fiscais: experiências recentes de países selecionados**. Rio de Janeiro: FGV, 2007. ISBN: 978-85-255-0634-7
- DENARI, Zelmo – **Curso de Direito Tributário**, 9.^a ed. São Paulo: Atlas, 2008. ISBN: 978-85-224-5107-4
- DEPARTAMENTO Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconómicos – **Em agosto, custo da cesta básica aumenta em 13 cidades** [Em linha]. São Paulo: 2021. Disponível em <https://www.dieese.org.br/analisecestabasica/2021/202108cestabasica.pdf> [Consult. Set. 2021].
- DUTRA, Micaela Dominguez – **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010. ISBN: 978-85-02-09806-0
- FACHIN, Edson – **Cem anos depois, tempos de Weimar** [Em linha]. São Paulo: Valor Económico, 2019. Disponível em <https://valor.globo.com/opiniaao/coluna/cem-anos-depois-tempos-de-weimar> [Consult. 03 Fev. 2021].
- GOMES, Vinícius Da Costa – **(Re) Leitura Democrática da expressão aristotélica: “devemos tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida da sua desigualdade”**. In XXVI CONPEDI, Constituição e Democracia II, Brasília, 2017 – Actas . Brasília: CONPEDI, 2017. p. 170-189. ISBN: 978-85-5505-401-3
- GOUVEIA, Jorge Bacelar; COUTINHO, Francisco Pereira - **Enciclopédia da Constituição Portuguesa**. Lisboa: Quid Juris, 2013. ISBN 978-972-724-642-7.

- LAMOUNIER, Micaela Afonso – **O direito natural e o direito positivo e seu contexto histórico: lições de Norberto Bobbio** [Em linha]. 2017. Disponível em <https://ambitojuridico.com.br/edicoes/revista-163/o-direito-natural-e-o-direito-positivo-e-seu-contexto-historico-lico-es-de-norberto-bobbio/amp/> [Consult. 10 jan. 2021].
- LENZA, Pedro – **Direito constitucional esquematizado**, 23.^a ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. ISBN: 978-85-536-0339-8
- LUCK, Alan Saldanha – **A classificação dos tributos e as teorias bipartite, tripartite, quadripartite e pentapartite** Revista Âmbito Jurídico [Em linha]. N.º 69 (2009). Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/a-classificacao-dos-tributos-e-as-teorias-bipartite-tripartite-quadripartite-e-pentapartite/> [Consult. 30 out. 2021].
- MACHADO, Hugo de Brito – **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. ISBN: 978-85-392-0118-1
- MARQUES, Mário Reis – **Introdução ao Direito**, vol. 1. 2.^a ed. Coimbra: Almedina, 2007. ISBN: 978-972-40-3255-9
- MIRANDA, Jorge – **Curso de Direito Constitucional**, vol. 1. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2016. ISBN: 9789725405123
- MIRANDA, Jorge – **Princípio da Igualdade, Polis, Enciclopédia Verbo da Sociedade e do Estado**, III. Lisboa: Verbo, 1984, pp. 402-410.
- MORAES, Alexandre de – **Direitos humanos fundamentais: teoria geral, comentários aos art.s 1.º e 5.º da Constituição da República Federativa do Brasil, doutrina e jurisprudência**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011. ISBN: 978-85-224-6252-0.
- NABAIS, José Casalta - **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2000. ISBN 9789724011158.

NABAIS, José Casalta – **Presunções inilidíveis e princípio da capacidade contributiva**. Fisco. Lisboa: Lex. Ano IX, n 84/85 (Set./Out. 1998), p. 85-95

ORGANIZAÇÃO das Nações Unidas – **O Estado da Segurança Alimentar e Nutricional no Mundo 2021** [Em linha] 2021. Disponível em <https://data.unicef.org/resources/sofi-2021/> [Consult. Nov. 2021].

OXFAM GB – **Bem público ou riqueza privada?** Oxford: Oxfam GB, 2019. ISBN 978-1-78748-1

PALMA, Clotilde Celorico – **Da evolução do conceito de capacidade contributiva**. Ciência e técnica fiscal, Lisboa, n.º 402 (2001), p. 111-145.

PEREIRA, Ricardo Utrabo – **O dever fundamental de pagar tributos e a sua relevância para o Estado Democrático brasileiro**. Jacarezinho: Universidade Estadual do Norte do Paraná, 2018. 236 f. Dissertação de mestrado em Ciência Jurídica.

PINHEIRO, Maria Claudia Bucchianeri – **A Constituição de Weimar e os direitos fundamentais sociais: a preponderância da Constituição da República Alemã de 1919 na inauguração do constitucionalismo social à luz da Constituição Mexicana de 1917** [Em linha]. Brasília a. 43 n. 169 jan./mar. 2006, p. 101-126. Disponível em <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/92449/Pinheiro%20Maria.pdf?sequence=2> [Consult. 03 Fev. 2021].

ROCHA, Joaquim Manuel de Freitas – **As modernas exigências do princípio da capacidade contributiva: sujeição à imposto dos rendimentos provenientes de actosilícitos**. Ciência e técnica fiscal, Lisboa, n. 390 (Abr.-Jun. 1998), p. 7-201.

SABBAG, Eduardo – **Manual de Direito Tributário**, 4.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2012. ISBN: 978-85-02-14858-1.

SANTIN, Janaína Rigo – **Princípio da capacidade contributiva e mínimo isento: uma abordagem de direito comparado** [Em linha]. Manaus: CONPEDI, 2006. Disponível em http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/salvador/janaina_rigo_santin-2.pdf [Consult. 20 Nov].

SANCHES, José Luís Saldanha - **A quantificação da obrigação tributária: deveres de Cooperação, Auto-avaliação e Avaliação Administrativa**. Lisboa: Lex, 2000.

SILVA, José Afonso da – **Curso de direito Constitucional Positivo**, 36.^a ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. ISBN: 978-85-392-0160-0

SOUZA, Elaine Gonçalves Weiss de – **A cobrança de tributos e a efectivação dos direitos fundamentais – análise jurídico-comparativa entre os ordenamentos português e brasileiro**. Braga: Universidade do Minho, 2019. 662 f. Tese de Doutoramento em Ciências Jurídicas.

VALADÃO, Alessander Roberto Alves – **O mínimo existencial e as espécies tributárias**. Curitiba: Universidade Federal do Paraná, 2008. 347 f. Tese de Doutoramento em Direito.

VASQUES, Sérgio – **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária**. Lisboa: Almedina, 2008. ISBN: 9789724034034

FONTES JORNALÍSTICAS

FOLHA de São Paulo – Tesouro dos EUA injeta bilhões em nove bancos. **Mercado** [Em linha]. 2008. Disponível em <https://www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult91u461958.shtml> [Consult. Out. 2021].

FORBES. Forbes 400: confira a lista dos bilionários que mais doaram em 2021. **Forbes Money** [Em linha]. 2021. Disponível em <https://forbes.com.br/forbes->

money/2021/10/forbes-400-confira-o-ranking-dos-bilionarios-que-mais-doaram-em-2021/ [Consult. Out. 2021].

G1 – Ricos do mundo enriquecem mais na crise, segundo pesquisa. **Economia e Negócios** [Em linha]. 2010. Disponível em <http://g1.globo.com/economia-e-negocios/noticia/2010/06/ricos-do-mundo-enriqueceram-mais-na-recessao-de-2009-relatorio.html> [Consult. Out. 2021].

GAVRAS, Douglas - Entenda como os ricos ficaram mais ricos na pandemia. **Folha de São Paulo** [Em linha]. 2021. Disponível em <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2021/11/entenda-como-os-ricos-ficaram-mais-ricos-na-pandemia.shtml> [Consult. Out. 2021].

INSPER – Cada vez menos países ricos têm imposto sobre fortunas. **Insper Conhecimento** [Em linha] 2020. Disponível em <https://www.insper.edu.br/conhecimento/direito/cada-vez-menos-paises-ricos-tem-imposto-sobre-fortunas> [Consult. Out. 2021].

MENDES, Guilherme – Empréstimos compulsórios da Eletrobras: uma questão de R\$ 18 bi no STJ. **Portal da Infra** [Em linha]. 2020. Disponível em <https://www.agenciainfra.com/blog/emprestimos-compulsorios-da-eletobras-uma-questao-de-r-18-bi-no-stj/> [Consult. Out. 2021].

O GLOBO – Bilionários dos EUA já doaram mais de US\$ 470 bi para caridade, em especial os de tecnologia. **Economia** [Em linha]. 2021. Disponível em <https://oglobo.globo.com/economia/bilionarios-dos-eua-ja-doaram-mais-de-us-470-bi-para-caridade-em-especial-os-de-tecnologia-25063462> [Consult. Nov. 2021].

VITORINO, Tamires - Bilionários ficam US\$ 5 trilhões mais ricos em meio à pandemia de Covid-19. **CNN Brasil Business** [Em linha]. 2021. Disponível em <https://www.cnnbrasil.com.br/business/mesmo-com-a-pandemia-da-covid-19-bilionarios-ficaram-us-5-trilhoes-mais-ricos/> [Consult. Out. 2021].