

Universidade de Lisboa

Faculdade de Direito



O MÍNIMO DE EXISTÊNCIA NO DIREITO FISCAL PORTUGUÊS

Joana Andrade Nunes

Dissertação conducente ao grau de Mestre

Em

CIÊNCIAS JURÍDICO-ECONÓMICAS

2014

Universidade de Lisboa

Faculdade de Direito



O MÍNIMO DE EXISTÊNCIA NO DIREITO FISCAL PORTUGUÊS

Joana Andrade Nunes

Dissertação conducente ao grau de Mestre

Em

CIÊNCIAS JURÍDICO-ECONÓMICAS

Orientação: Professor Doutor FERNANDO ARAÚJO

2014

Ao Tiago,

Ao João,

Aos meus Pais

AGRADECIMENTOS

Esta dissertação dificilmente teria sido realizada sem o apoio institucional e pessoal com que tive o privilégio de contar.

À Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa que me aguçou o gosto pela investigação; à Biblioteca de Madrid da Cuatrecasas, Gonçalves Pereira RL. que, sempre amável e prontamente, disponibilizou as mais variadas obras para poder elaborar esta dissertação. A ambas instituições, deixo o meu profundo agradecimento.

Ao Senhor Professor Fernando Araújo, orientador desta dissertação, agradeço a disponibilidade demonstrada e as palavras de incentivo fundamentais para que conseguisse chegar a bom porto.

Ao Pedro Vidal Matos devo uma particular palavra de agradecimento pelos inestimáveis ensinamentos científicos que me transmitiu.

À Júlia, o meu muito obrigado pelas palavras amigas e pela leitura cuidada desta dissertação.

À Mariana, obrigada pelas palavras de incentivo, sempre no momento certo!

Aos meus Pais agradeço tudo. Ao João agradeço o apoio incondicional que só um irmão pode dar. E ao Tiago, companheiro de vida e exemplo de profundo inconformismo, dedicação e amor ao trabalho, agradeço o apoio que me deu, o tempo que não lhe dei e a compreensão demonstrada ao longo da elaboração desta dissertação.

“O mínimo de existência não é uma prestação social para indigentes mas sim a componente negativa da base tributável que responde à capacidade contributiva ou ao rendimento disponível”.

KLAUS TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*.

RESUMO

No âmbito do Direito Fiscal, o mínimo de existência protege a parcela de rendimentos que, por ser afeta à satisfação das necessidades essenciais do seu titular, não é demonstrativa da existência de capacidade contributiva. Por conseguinte, a tributação de acordo com o princípio da capacidade contributiva impede que a mesma possa ser alvo do poder tributário estadual.

Neste sentido, são várias as questões que merecem a nossa análise.

Por um lado, quer o fundamento do mínimo de existência quer o seu verdadeiro âmbito de aplicação não são merecedores de uma resposta doutrinária consensual. Por outro lado, também a sua natureza jurídica e a densificação do *quantum* que lhe deve dar corpo suscitam inúmeras discussões doutrinárias. Por fim, o quadro legislativo português revela-se deficiente deixando sem proteção vários contribuintes que, indevidamente, são alvo de tributação.

Não pretendemos, com este trabalho, encontrar respostas definitivas para as questões colocadas. Contudo, avançaremos algumas reflexões sobre as mesmas esperando alertar o legislador fiscal para a urgência da adequação da legislação atualmente em vigor de modo a que sejam cumpridas as exigências constitucionais que o mínimo de existência reclama.

PALAVRAS-CHAVE: mínimo de existência; capacidade contributiva; não tributação; direito fiscal.

ABSTRACT

In the area of Tax law, the subsistence level exemption protects the amount of income spent by taxpayers on meeting their basic needs. That fraction of income is not considered to be able to indicate the taxpayers' ability to pay. Therefore, taxation according to the principle of ability to pay prevents that the subsistence minimum income might be affected by the state's tax authorities.

In this respect, there are several issues that must be analysed.

On the one hand, academics and legal commentators have not reached consensus as regards the justification of the subsistence level exemption and its true scope. On the other hand, the legal nature of the subsistence minimum and the *quantum* that should be respected raise numerous academic discussions. Finally, the Portuguese Tax law framework seems deficient by leaving without protection many taxpayers who are, wrongly, taxed.

It is beyond the scope of this work to give definite answers to all these issues. However, we advance some reflections in this ambit, hoping that the tax legislator becomes sensitive to the urgent need to make the current legislation comply with the constitutional requirements that the subsistence minimum demands.

KEYWORDS: subsistence level exemption; subsistence minimum; ability to pay; non-taxation; tax law.

Índice de Abreviaturas

Ac.	Acórdão
Art.	Artigo
CIRC	Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
CIRS	Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CRP	Constituição da República Portuguesa
DUDH	Declaração Universal dos Direitos do Homem
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
EM	Estado(s)-membro(s)
LGT	Lei Geral Tributária
IRS	Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IRC	Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
P.	Página
PP.	Páginas
Para.	Parágrafo(s)
Proc.	Processo
TFUE	Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
V.G.	<i>Verbia gracia</i>

Índice Geral

Agradecimentos	IV
Resumo	VI
Abstract	VII
Índice de Abreviaturas	VIII
Índice Geral	IX
Introdução	1
I. Enunciação do tema	1
II. Atualidade do tema	3
III. Linha de investigação	4

Capítulo § 1.º – O mínimo de existência

1. O mínimo de existência: considerações prévias	7
1.1. Densificação do “mínimo de existência”	12
1.2. O “mínimo de existência” e os tributos em geral	25
1.3. Regime jurídico do mínimo de existência	42

Capítulo § 2.º – Fundamentos da proteção do mínimo de existência

2. Fundamentos da proteção do mínimo de existência	50
2.1. Capacidade contributiva e o direito à não tributação dos rendimentos e património essenciais à existência da pessoa humana	53
2.2. A dignidade da pessoa humana	65
2.3. O mínimo de existência e outros fundamentos constitucionais	71
2.4. A eficiência económica e a tributação	77

Capítulo § 3.º – A titularidade do direito ao mínimo de existência

3. A titularidade do direito à não tributação dos rendimentos essenciais a uma existência digna	83
3.1. O alcance subjetivo do mínimo de existência e o sujeito passivo	84
3.2. Os contribuintes não residentes estão abrangidos?	95
3.3. Pessoas coletivas: direito ao mínimo de existência?	106

Capítulo § 4.º – Determinação do valor a proteger pelo mínimo de existência

4. Dificuldades na determinação do <i>quantum</i> a proteger pelo mínimo de existência	117
4.1. O mínimo de existência como exigência constitucional	119
4.2. Critérios para determinar o <i>quantum</i> a proteger pelo mínimo de existência	129
4.3. O caso português	134

Capítulo § 5.º – Natureza jurídica do mínimo de existência

5. Natureza jurídica do mínimo de existência: considerações gerais	139
5.1. Isenção tributária?	139
5.2. Não tributação?	144

Capítulo § 6.º – A força jurídica do direito à não tributação do mínimo de existência

6. A força jurídica do direito à não tributação do mínimo de existência	150
6.1. Aplicabilidade direta e imediata	151
6.2. Vinculação das entidades públicas	154
6.3. O direito de resistência dos contribuintes	158
	164

Conclusões

169

Índice Bibliográfico

182

Índice de Jurisprudência

Introdução¹

I. Enunciação do tema

Aquando do início deste estudo, deparámo-nos com uma dupla realidade: a abundante doutrina estrangeira sobre o mínimo de existência contrastava com o parco tratamento que lhe tem sido dedicado no nosso ordenamento jurídico.

Contrariamente ao que sucede no ordenamento jurídico alemão, os nossos tribunais não se têm debruçado sobre a interpretação do mínimo de existência no âmbito do direito fiscal português.

Neste âmbito, são várias as questões que sobressaem aquando da análise do mínimo de existência que, até então, não têm encontrado uma resposta unânime.

Será que o mínimo de existência deve abranger a dimensão individual do contribuinte ou também deverá ter em conta a situação do seu agregado familiar? A proteção do mínimo de existência está confinada à realidade das pessoas singulares ou, pelo contrário, também encontra aplicabilidade no âmbito das pessoas coletivas? Qual é o montante que deve ser reconhecido a título de mínimo de existência? Será que o contribuinte pode exercer o seu direito de resistência sempre que entender que a tributação de que vai ser alvo viola a sua capacidade contributiva?

Estas questões são apenas um exemplo das inúmeras dúvidas que têm sido levantadas e que nos propomos analisar.

Como pano de fundo, devemos ter em conta que o direito a ser tributado de acordo com a capacidade contributiva que cada contribuinte revele implica que apenas lhe

¹ Nesta dissertação foi adotado o novo acordo ortográfico.

possa ser exigido o pagamento do imposto tendo em conta a riqueza efetivamente demonstrada e o esforço tributário que este possa suportar.

Deste modo, são chamados à colação critérios como, v.g. a tributação tendo em conta as circunstâncias pessoais do contribuinte, a determinação da riqueza de que este é titular que, no fundo, dando corpo às exigências do princípio da capacidade contributiva, implicam o reconhecimento do mínimo de existência.

Não obstante o protagonismo que o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares tem recebido neste domínio, o mínimo de existência não se confina, em exclusivo, ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

Na verdade, a tributação de acordo com o princípio da capacidade contributiva, ao implicar que a mesma incida sobre o rendimento disponível do contribuinte, determina que o reconhecimento do mínimo de existência não esteja confinado ao imposto sobre o rendimento.

Por conseguinte, propomo-nos, ao longo deste trabalho, analisar o mínimo de existência na sua plenitude que, enquanto manifestação do princípio da capacidade contributiva, abrange a totalidade do sistema fiscal.

A tal acresce o facto de o sistema fiscal português consagrar, deficientemente, o mínimo de existência. Na verdade, o reconhecimento da proteção da parcela de rendimentos necessária para fazer face às necessidades vitais do contribuinte está confinada ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e, em exclusivo, aos rendimentos provenientes do trabalho dependente.

Assim, o não reconhecimento da verdadeira amplitude do mínimo de existência conduz a uma efetiva inconstitucionalidade por omissão com claro desrespeito pelo princípio da igualdade e pelo princípio da capacidade contributiva.

Por fim, o reconhecimento do carácter de direito fundamental ao mínimo de existência, enquanto exigência constitucional decorrente da tributação de acordo com o princípio da capacidade contributiva, implica que também lhe seja reconhecida a força jurídica conferida a todos os direitos fundamentais, *maxime* a possibilidade de exercício do

direito de resistência sempre que o contribuinte entenda que está a ser alvo de cobrança de um imposto inconstitucional.

São, deste modo, inúmeras as questões a levantar ao longo deste trabalho. Neste, procuraremos encontrar uma resposta tentando contribuir para um melhor entendimento do mínimo de existência no direito fiscal português.

II. Atualidade do tema

Em 2013, o Provedor de Justiça foi diversas vezes confrontado, por vários contribuintes, com a invocação do direito de resistência visando o não pagamento do imposto devido alegando a inexistência de capacidade contributiva para tal, fruto da situação económica que estavam a vivenciar.

Na verdade, não há dúvida que as circunstâncias difíceis que o país atravessa determinam a maior atualidade no estudo do mínimo de existência no direito fiscal português.

Por um lado, o Governo português, tentando dar cumprimento às exigências da *Troika* e fazer face à despesa pública, tem vindo a aumentar, consideravelmente, a carga fiscal colocando muitas famílias numa situação económica difícil.

É urgente, por conseguinte, definir os limites do poder estadual no campo da tributação para que a “*febre desenfreada*” no combate ao défice que atualmente vivenciamos não viole a tributação de acordo com o princípio da capacidade contributiva.

Na verdade, hoje, mais do que nunca, é necessário que todos os contribuintes vejam salvaguardada da tributação a parcela de rendimentos que, necessariamente, têm de afetar à satisfação das suas necessidades essenciais.

Por isso, este estudo foi sendo elaborado num ambiente de total preocupação em salvaguardar a existência digna de todos os contribuintes.

Assim, não só o Estado tem de ter o seu campo de tributação bem delimitado para “*não cair na tentação*” de invadir a esfera patrimonial daqueles que já pouco têm, como todos os contribuintes devem sentir que a parcela de rendimentos que têm de afetar à satisfação das suas necessidades essenciais é intocável pelo poder tributário do Estado.

Por fim, e depois do que foi dito, acresce ainda a deficiente consagração legislativa do mínimo de existência no direito fiscal português que deixa muitos contribuintes fora do seu âmbito de aplicação.

Revela-se, por conseguinte, da maior urgência a alteração do regime jurídico fiscal do mínimo de existência para que todos os contribuintes possam, efetivamente, beneficiar da proteção que lhes deve ser conferida.

III. Linha de investigação

A presente dissertação está dividida em seis (6) capítulos.

Cabe ao capítulo 1.º, intitulado “*O mínimo de existência*”, a introdução do tema.

Após uma breve contextualização histórica que nos permite perceber a origem e a evolução do mínimo de existência, debruçar-nos-emos sobre as linhas gerais que envolvem o mínimo de existência, *maxime* sobre a sua aplicabilidade nos diversos tributos.

Por fim, uma breve referência do regime jurídico do mínimo de existência no direito fiscal português para que possamos indagar, ao longo da dissertação, sobre a sua conformidade com a Lei Fundamental.

No capítulo 2.º, intitulado “*Fundamentos da proteção do mínimo de existência*”, dedicar-nos-emos ao estudo dos fundamentos do mínimo de existência, dando especial atenção ao princípio da capacidade contributiva enquanto “*espinha*

dorsal” da proteção conferida à parcela de rendimentos afeta à satisfação das necessidades vitais do contribuinte. O papel que a eficiência económica tem na tributação será também, brevemente, analisado.

Após encontrado o fundamento estrutural do mínimo de existência, cabe discorrer sobre a titularidade do direito ao mínimo de existência. Prestar-se-á especial atenção aos contribuintes com rendimentos mais elevados e aos contribuintes considerados não residentes em território português para que possamos aferir o seu verdadeiro alcance.

Por fim, uma última palavra sobre a aplicação do mínimo de existência no âmbito das pessoas coletivas que lhes permita ver protegida de tributação a parcela de rendimentos afeta à satisfação das necessidades vitais para a sua subsistência. É esta análise que será efetuada no capítulo 3.º, intitulado “*A titularidade do direito ao mínimo de existência*”.

De seguida, no capítulo 4.º, intitulado “*Determinação do valor a proteger pelo mínimo de existência*”, focar-nos-emos na determinação do *quantum* a atribuir a título de mínimo de existência tendo em especial atenção a jurisprudência do Tribunal Constitucional português existente sobre esta matéria.

Não obstante a existência de vários arestos que analisam o mínimo de existência em perspetivas diversas do âmbito fiscal, salientamos que o nosso trabalho se dedica, em exclusivo, à análise do mesmo no campo do direito fiscal. Por conseguinte, não nos cabe tecer considerações sobre o mínimo de existência noutros ramos de direito, *maxime* ao nível do direito de prestações sociais.

No capítulo 5.º, sob o título “*Natureza jurídica do mínimo de existência*”, dedicar-nos-emos a descortinar a natureza jurídica do mínimo de existência contrapondo a isenção tributária com os casos de não tributação.

Por fim, ao capítulo 6.º, intitulado “*A força jurídica do direito à não tributação do mínimo de existência*”, caberá a análise da sua força jurídica tendo em conta a sua apresentação como direito fundamental à não tributação dos rendimentos vitais

para a sobrevivência do contribuinte.

Note-se que, contudo, não nos dedicaremos ao estudo aprofundado da força jurídica dos direitos fundamentais em geral centrando-nos apenas no direito fundamental ao mínimo de existência.

A título de conclusão, teceremos algumas observações globais sobre o tema alvo de análise tendo em conta que, ao longo dos vários capítulos, tomámos posição relativamente às diversas questões que foram sendo suscitadas.

Esperamos que este estudo possa contribuir para uma melhor compreensão do mínimo de existência alertando o legislador português para a desconformidade da legislação fiscal atual face às exigências constitucionais que dele decorrem.

Capítulo § 1.º

O Mínimo de Existência

1. O mínimo de existência: considerações prévias

“Primum vivere, deinde tributum solvere”.

Foram vários os estudiosos, teólogos e políticos que, na Idade Média, elaboraram a máxima que acabámos de transcrever visando proteger o indivíduo contra o poder tributário estadual². Ao salientar que as necessidades económicas básicas do ser humano são anteriores às necessidades do Estado, podemos considerará-la a primeira referência ao mínimo de existência. Por sua vez, o teor de justiça tributária que encerra é inquestionável dado que determina que só após estarem satisfeitas as necessidades vitais do ser humano é que o Estado pode lançar mão do seu poder tributário³ para, assim, exigir o pagamento de impostos aos seus contribuintes. Mais tarde, com o florescimento e implantação dos ideais subjacentes à Revolução Francesa, nasceu a preocupação social em isentar do pagamento de tributos aqueles

² FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, Madrid, Colex, 1996, p. 25.

³ Entendido como o poder que o Estado possui de exigir o pagamento de tributos aos contribuintes – impostos, taxas, contribuições especiais – e de conformar o seu conteúdo dentro dos parâmetros legais. Salientando que os conceitos “poder tributário” e “soberania tributária” são expressões diferentes que se referem à mesma realidade, vide MARTÍNEZ, PEDRO SOARES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 1984, pp. 69 e seguintes.

A soberania fiscal, para SOARES MARTÍNEZ, corresponde ao “*poder de criar impostos, de extingui-los, de alargar ou restringir o seu âmbito, de estabelecer proibições de natureza fiscal*” e, tendo em conta que apenas pode ser exercida pelo Estado, é uma manifestação de soberania estadual. Para o autor, “*na actualidade, à face das ordens jurídicas vigentes, não se admite uma soberania fiscal, ou um poder tributário, um poder de imposição, de criação de impostos que não caiba ao próprio Estado. [...] Constituindo a soberania fiscal um dos aspectos da soberania do Estado, o seu fundamento último há-de confundir-se com o fundamento filosófico e político do próprio Estado. Contudo, tem-se entendido frequentemente que, aquém desse fundamento último, a soberania fiscal há-de encontrar uma fundamentação próxima em princípios gerais de Direito, cuja simples aplicação justificará o poder estadual de tributar*”. MARTÍNEZ, PEDRO SOARES, *Manual de Direito Fiscal*, op. cit., pp. 70-72.

que não tivessem condições para se sustentarem com um mínimo de dignidade. Neste âmbito, surge também a preocupação de garantir que tais cidadãos, face às dificuldades económicas que atravessam, sejam económica e socialmente auxiliados⁴. É neste contexto que, em 1873, a lei alemã de 25 de maio consagrou, pela primeira vez, a noção de mínimo de existência considerando que a quantia de 1000 *thalers* correspondia ao mínimo necessário para que cada ser humano pudesse proceder à sua subsistência com dignidade. Por conseguinte, todos aqueles que não auferissem tal quantia ficariam isentos do pagamento de tributos⁵⁻⁶. No século XX, alguns países sentiram a necessidade de constitucionalizar o respeito pelo mínimo de existência no plano fiscal. Deste modo, a título de exemplo, vejamos o estatuído pelo artigo 24.º, n.º 1, da Constituição do Liechtenstein:

*“O Estado estabelecerá por via legislativa um sistema tributário igualitário através da fixação de um mínimo de existência isento e de uma maior incidência sobre as fortunas e rendimentos mais elevados”*⁷.

⁴ Tal como refere TIPKE, “*as funções do Estado Social incluem de modo especial: a garantia do mínimo de existência digna do ser humano através de benefícios sociais e da compensação de diferenças e contrastes sociais*”, TIPKE, KLAUS, *Die Steuerrechtsordnung*, Vol. III, Colónia, Dr. Otto Schmidt, 1993, p. 408. Tradução da nossa responsabilidade.

Salientando a impossibilidade de negar a proteção do mínimo de existência no âmbito do Estado Social, veja-se NEUMARK ao afirmar que “*A pesar de que ya en tiempos relativamente remotos hubo defensores de la introducción de un “mínimo vital” libre de impuestos (por ejemplo, Justi, Sonnenfels, Bentham y Sismondi), lo cierto es que este concepto fue combatido hasta finales del siglo pasado [siglo XIX] por innumerables economistas de la escuela liberal; su actitud se debía a que “tomaban al pie de la letra” la generalidad, cosa que tal vez fuera lógica y defendible en la época que se ha llamado del “Estado burgués” pero que, y de esto no cabe duda alguna, (ya) no es sostenible en la “época social” o en la del intervencionismo social*”. NEUMARK, FRITZ, *Principios de la Imposición*, 2.ª Edição, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1994, p. 95.

⁵ SELIGMAN, EDWIN, *The Income Tax History. Theory and Practice of Income Taxation*, Nova Iorque, Augustus M. Kelley, 1970, p. 243. Tal como refere SELIGMAN, em 1873, ano da publicação da referida lei, de um universo de 9.3000.000 contribuintes 5.000.000 pagaram a taxa mínima/diferenciada. Em 1874, quando a lei entrou em vigor, ficaram isentos 6.400.00 contribuintes. SELIGMAN, EDWIN, *The Income Tax History. Theory and Practice of Income Taxation*, op. cit., p. 244.

Salientando que o resultado prático “conturbado” da consagração do mínimo de existência exigiu às autoridades alemãs um aperfeiçoamento da referida legislação visando evitar fraudes aquando da declaração de rendimentos, vide ZILVETI, FERNANDO AURÉLIO, *Principios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*, São Paulo, Quartier Latin, 2004, p. 205.

⁶ Defendendo que a primeira referência ao mínimo de existência no campo legislativo pode ser encontrada na criação do imposto sobre o rendimento criado pelo Ministro das Finanças Johannes Von Miquel, em 1891, na Prússia, vide MOLINA, PEDRO HERRERA, “Derecho Comparado: Especial Análisis del Caso Alemán”, *El mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado*, Madrid, Marcial Pons, 2000, p. 72.

⁷ *Apud* MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributário Español*, Madrid, Marcial Pons, 1999, p. 29; ZILVETI, FERNANDO AURÉLIO, *Principios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*, op. cit., p. 206; FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, op. cit., p. 13.

Salientamos, desde já, que a proteção do mínimo de existência não é uma preocupação exclusiva do direito fiscal. Na verdade, a proteção do mínimo de existência implica que sejam salvaguardados os bens necessários para que cada cidadão possa satisfazer as suas necessidades elementares e, assim, proceder à sua subsistência com dignidade. É, por isso, uma ideia transversal a todas as áreas do direito que, juntamente com outros valores constitucionalmente tutelados – v.g. proteção da vida e a dignidade da pessoa humana – coadjuvam os diferentes ramos do direito na sua proteção⁸. Assim, quando se trata da proteção do mínimo de existência, os direitos sociais assumem um papel particularmente importante dado que é através dos mesmos que são satisfeitas muitas necessidades básicas dos cidadãos. A título de exemplo, no ordenamento jurídico português, salientamos a atribuição do rendimento social de inserção para os cidadãos e famílias com escassos rendimentos que, através da atribuição de uma prestação pecuniária que lhes permita fazer face às necessidades básicas e de um programa de inserção para que auxilie na integração social e profissional, pretende conferir a todos uma vida digna. Por sua vez, a não admissibilidade da penhora de determinados rendimentos⁹ e a inadmissibilidade da penhora dos bens imprescindíveis à economia doméstica¹⁰, em sede de processo de execução, também protegem o património familiar necessário à subsistência do cidadão e do seu lar.

⁸ MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, op. cit., p. 62. Defendendo que só com a articulação de todos os ramos do direito é que poderemos saber como é que o Estado pode “proteger da tributação” os rendimentos necessários para fazer face às necessidades inerentes à existência do indivíduo e da sua família, vide FRÍAS, GARCÍA ÁNGELES, “El mínimo de existencia en el Impuesto sobre la Renta alemán”, *Información Fiscal*, n.º 3, 1994, p. 27.

⁹ Relativamente à impenhorabilidade de certos rendimentos, vide o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 177/2002, de abril de 2002 no qual o Tribunal declarou, com força obrigatória geral, a inconstitucionalidade do artigo 824.º do CPC por entender que a penhora de rendimentos inferiores ao salário mínimo nacional – atual rendimento social de inserção – “afecta sempre de forma inaceitável a satisfação das necessidades do executado e seu agregado familiar”. Por conseguinte, o Tribunal declarou, com força obrigatória geral, a inconstitucionalidade da norma em análise “por não garantir o mínimo adequado e necessário para uma existência condigna”. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20020177.html>.

Tal como salienta ALBERTO DOS REIS, “Razões de decência e de humanidade fazem que se subtraia à penhora, qualquer que seja a natureza ou origem da dívida, aquilo que é absolutamente indispensável à vida do executado e da sua família. Seria odioso e afrontoso de todos os sentimentos de respeito pela pessoa humana que a penhora se levasse até ao ponto de deixar o executado e os seus inteiramente despojados do que lhes é estritamente imprescindível para a satisfação das mais elementares necessidades da vida”. REIS, JOSÉ ALBERTO DOS, *Processo de Execução*, Vol. I, 3.ª Edição, 1985, p. 352.

¹⁰ V.g. art. 736.º, n.º 3 do CPC que determina que “Estão ainda isentos de penhora os bens imprescindíveis a qualquer economia doméstica que se encontrem na casa de habitação efetiva do executado, salvo quando se tratar de execução destinada ao pagamento do preço da respectiva aquisição ou do custo da sua reparação”.

A transversalidade do mínimo de existência não se resume, contudo, a todas as áreas do direito¹¹. Na verdade, estamos perante um conceito que também é transversal a vários países. Tal determina, por conseguinte, que seja necessária a sua adaptação às particularidades de cada sociedade devendo ser interpretado de acordo com os direitos e objetivos sócio-económicos que cada texto constitucional proclama. O mínimo de existência apresenta-se, assim, como um conceito relativo variando consoante o custo de vida, o grau de desenvolvimento ou nível de serviços públicos que o país em análise disponibiliza aos cidadãos¹². Não é, deste modo, de estranhar que vários autores também o caracterizem como *conceito elástico*¹³ que, ao permanecer na margem de decisão política do legislador, permite que este atue com uma ampla margem de liberdade¹⁴. Assim, aquando da determinação do *quantum* protegido pelo mínimo de existência não se pode prescindir da situação económica concreta do país.

¹¹ No ordenamento jurídico espanhol, o Tribunal Constitucional utilizou, várias vezes, o conceito de “mínimo de existência” como argumento para a resolução das mais diversas questões jurídicas. Veja-se, a título de exemplo, a sentença do Tribunal Constitucional espanhol n.º 113/1989, de 22 de junho, na qual o tribunal afirmou que “*los valores constitucionales, que conceden legitimidad al límite que la imbardabilidad impone al derecho del acreedor a que se cumpla la sentencia firme que le reconoce el crédito, se encuentran en el respecto a la dignidade humana, configurado como en primero de los fundamentos del orden político y de la paz social en el art. 10.1 de la Constitución, al cual repugna, según aduce el Abogado del Estado que la efectividad de derechos patrimoniales se lleve al extremo de sacrificar el mínimo vital del deudor, privándole de los medios indispensables para la realización de sus fines personales así como en la protección de la familia, el mantenimiento de la salud y el uso de una vivienda digna y adecuada*”. Sentença do Tribunal Constitucional espanhol n.º 113/1989, de 22 de junho. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.es/es/jurisprudencia/Paginas/Sentencia.aspx?cod=17945>. Veja-se também a sentença do Tribunal Constitucional espanhol n.º 158/1993, de 6 de maio, relativamente à impenhorabilidade da quantia correspondente ao salário mínimo na qual salienta que “*es inembargable el salario, jornal, sueldo, pensión, retribución o su equivalente, que no exceda de la cuantía señalada para el salario mínimo interprofesional*”. Tribunal Constitucional espanhol n.º 158/1993, de 6 de maio, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.es/es/jurisprudencia/Paginas/Sentencia.aspx?cod=18913>. Sobre esta temática vide também DORADO, FRANCISCO GARCÍA, *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de Tributación*, Madrid, Dickinson, 2002., pp. 188-189.

¹² DORADO, FRANCISCO GARCÍA, *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de Tributación*, op. cit., 2002, p. 187. No mesmo sentido, vide GIARDINA, EMÍLIO, *La basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milão, Giuffrè, 1961, p. 449 no qual o autor afirma que o mínimo de existência se orienta em razão da capacidade contributiva da coletividade e das necessidades financeiras do Estado; DUTRA, MICAELA DOMINGUEZ, *Capacidade Contributiva. Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais*, São Paulo, Saraiva, 2010, p. 108; COSTA, REGINA HELENA, *Princípio da Capacidade Contributiva*, 4.ª Edição, São Paulo, Malheiros Editores, 2012, p. 74; NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, Coimbra, Almedina, 2012, p. 523. Salientando que a perceção do que devem ser consideradas necessidades elementares do contribuinte varia com o tempo e o lugar, vide VASQUES, SÉRGIO, “Capacidade Contributiva, Rendimento e Património”, *Revista Fórum de Direito Tributário*, ano 2, n.º 11, Belo Horizonte, setembro/outubro 2004, p. 34.

¹³ MANZONI, IGNACIO, *Il principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano*, Turim, Giappichelli, 1965, p. 80.

¹⁴ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, op. cit., p. 523.

Tal como sustenta MANZONI,

*“numa economia com rendimentos elevados e com baixos custos de gestão dos serviços públicos, o mínimo de existência poderá alcançar os níveis que lhe permitam também fazer face à despesa comumente considerada indispensável; pelo contrário, em países com rendimentos baixos e com uma economia fortemente nivelada com elevada despesa pública e com um orçamento elevado, o Estado ficará, necessariamente, limitado à satisfação das necessidades individuais baixando, por conseguinte, o nível do mínimo de existência”*¹⁵.

Por conseguinte, se, tal como sugere MANZONI, imaginarmos um sistema no qual o ente público proporciona ao cidadão, diretamente, a satisfação das suas necessidades básicas assegurando-lhe, gratuita e indistintamente, alimentação, vestuário, habitação e educação, a razão de ser do mínimo de existência deixará de existir¹⁶. Ainda que não se verifique o cenário que acabámos de apresentar, é ponto assente que o Estado tem de promover os recursos necessários para fazer face à despesa pública podendo, deste modo, apropriar-se de parte da riqueza dos cidadãos através da criação de tributos. Contudo, tem de proporcionar aos cidadãos condições necessárias para que estes possam (sobre)viver com dignidade. Tal como desenvolveremos no ponto 2.1., avançamos que apenas poderão ser alvo de tributação os rendimentos do cidadão que demonstrem que o seu titular tem capacidade contributiva; na ausência desta, o Estado fica impossibilitado de lançar mão do seu poder tributário para tributar a parcela de rendimentos que permite ao contribuinte subsistir com dignidade. Está, assim, vedada ao legislador fiscal a possibilidade de aniquilar as possibilidades materiais de sobrevivência dos seus contribuintes¹⁷. Tendo em conta que *“a capacidade de contribuir apenas se verifica uma vez satisfeitas as necessidades vitais que tornam possível uma existência digna: capacidade de existir”*¹⁸, um contribuinte que aplique

¹⁵ MANZONI, IGNACIO, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, op. cit., p. 80. Tradução livre da nossa responsabilidade.

¹⁶ MANZONI, IGNACIO, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, op. cit., p. 82.

¹⁷ Neste sentido, não obstante a máxima de John Marshall *“o poder de tributar envolve também o poder de destruir”*, vide NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2005, p. 25.

¹⁸ RODRIGUES, JOÃO PEDRO SILVA, *“Algumas reflexões sobre a não tributação dos rendimentos essenciais à existência como um direito fundamental”*, *Fiscalidade*, janeiro, Edição do Instituto Superior de Gestão, 2002, p. 35.

a totalidade dos seus rendimentos à satisfação das suas necessidades básicas e do seu agregado familiar não poderá ser alvo de tributação perante a ausência de capacidade contributiva demonstrada. Na verdade, a capacidade de existir deve ser, primeiramente, reconhecida e protegida face ao dever de pagar impostos de acordo com a capacidade contributiva revelada.

Não obstante o que acabámos de salientar, a transversalidade do mínimo de existência às mais diversas áreas do direito não significa que, em todas elas, tenha o mesmo significado ou amplitude. No direito fiscal, o mínimo de existência apresenta-se como um conceito próprio deste ramo do direito não se confundindo com o mínimo de existência, v.g. no âmbito do direito constitucional. Deste modo, ainda que nesta sede o mínimo de existência proteja a parcela de rendimentos que, por ser afeta à satisfação das necessidades básicas do indivíduo, não demonstre aptidão para revelar a existência de capacidade contributiva do seu titular, não o podemos resumir a esta vertente. Neste âmbito, o mínimo de existência representa a proteção conferida à parcela de rendimentos que expressa o nível de riqueza que deve permanecer livre de tributação por se entender que a mesma não manifesta aptidão suficiente para revelar capacidade contributiva do sujeito passivo, tendo em conta as circunstâncias económicas e sociais de uma determinada sociedade, num determinado espaço de tempo.

Por fim, como veremos ao longo desta dissertação, estamos perante um conceito mais amplo que não se circunscreve, unicamente, à realidade das pessoas singulares nem aos impostos sobre o rendimento. A proteção do mínimo de existência deixa de ser apenas uma limitação ao poder tributário do Estado assumindo também as vestes de marco da própria competência tributária. Para nós, a ausência de capacidade contributiva define o início do poder de tributação estadual não podendo atuar onde esta não se verifica.

1.1. Densificação do “mínimo de existência”

Enquanto princípio refletor da ausência de capacidade contributiva do contribuinte, o mínimo de existência visa proteger a parcela de património que lhe permita satisfazer as necessidades elementares. Tendo em conta que esta não

espelha a capacidade contributiva do seu titular, isto é, a capacidade abstrata que o contribuinte possua para contribuir para suportar os encargos públicos, não pode ser alvo de tributação. Aquando da concretização do mínimo de existência, o legislador fiscal deve interpretar o entendimento da comunidade em que se insere para, assim, determinar a parcela de rendimentos que, por não revelar aptidão suficiente para demonstrar a existência de capacidade contributiva do seu titular, não deve ser alvo de tributação.

Relativamente às pessoas singulares, o princípio da dignidade da pessoa humana, alido ao dever de pagar impostos de acordo com a capacidade contributiva que cada contribuinte revele, implica que a tributação só possa incidir sobre os rendimentos reveladores de efetiva capacidade contributiva do contribuinte. Só assim é que estes poderão contribuir para a satisfação dos encargos públicos¹⁹. Tal determina que a parcela de rendimentos aplicada na satisfação das necessidades vitais do contribuinte e do seu agregado familiar não possa ser considerada reveladora de capacidade contributiva.

No âmbito do ordenamento jurídico italiano, MANZONI defende que a proteção conferida pelo mínimo de existência pode abarcar os rendimentos que visem garantir a satisfação das necessidades físicas elementares do indivíduo, assim como a satisfação das suas necessidades intelectuais. Para o referido autor, só esta leitura ampla do mínimo de existência é que assegurará ao cidadão uma vivência com decoro e dignidade na sociedade em que se insere²⁰. A não ser que

¹⁹ Considerando que o rendimento é apenas uma das fontes de onde o particular obtém o seu meio de sustento determinando, por conseguinte, que o mínimo de existência não é um problema de “mínimo rendimento”, mas sim de “consumo mínimo individual por debajo del cual es justo excluir al contribuyente del reparto de los gastos públicos”, vide BERLIRI, LUIGI VITTORIO, *El impuesto justo*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1986, pp. 252-253. Para o autor, “puede decirse que el instituto dem mínimo imponible, bastante más que por las mencionadas razones de “conveniencia”, se ha impuesto en la conciencia económico-social sobre todo por la sensación de injusticia en que se incurriría innegablemente si se obligase a sostener el gasto global de todos los servicios públicos según un reparto proporcional de la renta, a aquellos cuya renta disponible es tan baja que la utilidad de las últimas dosis de consumo privado cubiertas con esa alícuota de renta que quedaría absorbida por el impuesto proporcional, resultaría superior a la utilidad de los servicios públicos que les vienen impuestos y que, precisamente por ello, los rechazarían, si pudiesen, en esas condiciones”. BERLIRI, LUIGI VITTORIO, *El impuesto justo*, op. cit., p. 252.

²⁰ MANZONI, IGNACIO, *Il principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano*, op. cit., pp. 77-80. No mesmo sentido, vide MARTÍN DELGADO quando afirma que “la determinación del mínimo vital constituirá un problema de justicia que dependerá de cuál sea el ideal sentido por la comunidad en cada momento histórico y adoptado por el Ordenamiento jurídico. Puede abarcar desde el llamado “mínimo físico” o exención del conjunto de bienes

consideremos o ser humano como um animal ou como uma máquina, não é possível ignorar as exigências de ordem espiritual e intelectual. Na verdade, sendo que também estas se revelam fundamentais e tão dignas de tutela como as necessidades de ordem estritamente material, o mínimo de existência tem de contemplá-las, sob pena de se fazer uma deficiente interpretação e aplicação do mesmo. Por conseguinte, para MANZONI só a ampliação do conceito de mínimo de existência é que lhe permite estar em consonância com outros preceitos constitucionais, v.g. desenvolvimento da personalidade de cada indivíduo, direito à vida e à saúde, direito à proteção familiar²¹.

Também no âmbito do ordenamento jurídico alemão, VOLKER NEUMANN defende que o mínimo de existência abrange não só o mínimo necessário para que o indivíduo possa ter uma existência física com dignidade – alimentação, vestuário, habitação, higiene, saúde – mas também o mínimo necessário para que este possa manter relações interhumanas e uma participação mínima na vida social, cultural e política na sociedade em que se insere²². Todavia, para que o mínimo de existência

*indispensables para mantener la vida del individuo, al “Mínimo social” que comprende y algo que se entiende indispensable para el terno de vida del individuo; todas las variaciones que se puedan imaginar dependerán del concepto de justicia, con lo que se confirma la necesaria existencia de un “sistema tributario justo” (en expresión del art. 31 de la Constitución) como ámbito de actuación del principio de capacidad económica”. DELGADO, JOSÉ MARÍA MARTÍN, “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978”, *Hacienda Pública Española*, n.º 60, 1979, p. 71 e ANA PAULA BARCELLOS quando a autora afirma que “o mínimo existencial corresponde ao conjunto de situações materiais indispensáveis à existência humana digna; existência aí considerada não apenas como experiência física - a sobrevivência e a manutenção do corpo – mas também espiritual e intelectual, aspectos fundamentais num estado que se pretende, por um lado, democrático, demandando a participação dos indivíduos nas deliberações públicas e, de outro, liberal deixando a cargo de cada um seu próprio desenvolvimento”, BARCELLOS, ANA PAULA, *A eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais – O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana*, Rio de Janeiro, Renovar, 2002, pp. 197-198. Em sentido análogo, OLLERO, GABRIEL CASADO, “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (ii)”, *Civitas - Revista de Derecho Española de Derecho Financiero*, n.º 34, 1982, p. 192. MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, op. cit., p. 39; NEUMANN, VOLKER, “Menschenwürde und Existenzminimum im Verfassungsrecht”, p. 2. Disponível em http://www.fes.de/integration/pdf/100510_neumann.pdf.*

²¹ O autor sustenta ainda que, deste modo, se consegue delinear com mais perfeição, à luz do ordenamento jurídico-constitucional, a natureza e o alcance do mínimo de existência uma vez que o mesmo não se esgota no domínio fiscal. Em bom rigor, para o autor, o mínimo de existência afirma-se, principalmente, como reconhecimento da preemência dos valores do indivíduo em consonância com os demais princípios que tutelam os direitos do homem e o desenvolvimento da pessoa humana. MANZONI, IGNACIO, *Il principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano*, op. cit., pp. 77-80.

²² “O mínimo de existência inclui quer a existência física dos indivíduos (alimentação, roupa, utensílios domésticos, habitação, aquecimento, higiene e saúde) quer a manutenção de relações inter-pessoais e um nível de participação mínimo na vida social, cultural e política”. NEUMANN,

possa abarcar não só a proteção dos rendimentos que visem a satisfação das necessidades físicas básicas mas também, além destas, a possibilidade de participação social, cultural e política na sociedade, permitindo a satisfação de necessidades espirituais e intelectuais, não nos poderíamos cingir, exclusivamente, ao princípio da capacidade contributiva. Tal como salienta CASALTA NABAIS, o princípio da capacidade contributiva “*apenas obstará à tributação do mínimo lógico exigível, identificado como o mínimo físico ou vital da existência*”²³. A adoção da leitura ampla do mínimo de existência implica, nas palavras do referido autor, que o mesmo seja determinado “*em função dos direitos económicos, sociais e culturais e dos demais segmentos do princípio do estado social e que, por exigências da coerência interna do sistema, deve articular-se e conjugar-se com o mínimo de existência tido em conta nos outros ramos de direito, mormente com o direito das prestações sociais e com o conceito de alimentos do direito da família*”²⁴.

Não obstante o pensamento de MANZONI não se revelar desprovido de sentido, esta concepção ampla do mínimo de existência não colhe na maioria dos ordenamentos jurídicos. Tem sido entendimento comum que a referida figura se destina à salvaguarda das necessidades materiais do contribuinte protegendo a parcela de riqueza que tem de ser afeta à satisfação das necessidades vitais. Assim, é a convicção da comunidade de que essa parcela de riqueza não demonstra capacidade contributiva do seu titular que subjaz como fundamento do mínimo de existência no âmbito do direito fiscal. Por conseguinte, caberá a outros mecanismos do direito, que não se insiram no âmbito do direito fiscal, a satisfação das necessidades espirituais e psicológicas do ser humano.

É, contudo, unânime que o mínimo de existência abrange a proteção da parcela de rendimentos necessária para fazer face às necessidades vitais básicas – v.g. alimentação, vestuário, saúde, higiene. Apenas após a satisfação das mesmas é que o titular de tais rendimentos é investido na pele de contribuinte tendo o

VOLKER, “Menschenwürde und Existenzminimum im Verfassungsrecht”, *op. cit.*, p. 2. Tradução livre da nossa responsabilidade.

²³ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, *op. cit.*, p. 465.

²⁴ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, *op. cit.*, p. 465.

correspondente dever de pagar impostos mediante a capacidade contributiva revelada. Deste modo, apenas a parcela de rendimento que excede o necessário para fazer face às necessidades protegidas pelo mínimo de existência é passível de tributação. Fica, assim, fora do alcance do poder tributário estadual, a parcela de rendimento afeta à satisfação das referidas necessidades básicas. A não consideração da parcela de rendimentos necessária à satisfação das necessidades vitais é, deste modo, uma “*projeção direta da capacidade contributiva, [dando] corpo a uma exigência fundamental de personalização, estando por isso em correspondência com o princípio material que estrutura o imposto*”²⁵.

Se, até ao momento, apenas referimos a proteção da parcela de rendimentos necessária para satisfazer as necessidades básicas do contribuinte singular, tal não esgota a dimensão do mínimo de existência. Na verdade, a análise do mínimo de existência também implica a consideração de uma componente familiar.

À semelhança das Constituições sociais, a Constituição da República Portuguesa dedica particular atenção à proteção da família. Por um lado, consagra direitos da família e garante a sua existência jurídica como uma instituição jurídica necessária. Por outro lado, estabelece um direito social à proteção e promoção da família, por parte do Estado, *maxime* no artigo 67.º, n.º 2, da CRP. Assim, a proteção da família deve ser garantida quer através de prestações sociais, quer através da tributação da família²⁶.

No campo do direito fiscal, revela-se incompatível com a proteção da família a existência de um tratamento mais benéfico dos contribuintes que não integram esta instituição em detrimento dos membros que compõe cada família. A proteção fiscal da família, ao exigir o favorecimento da constituição e desenvolvimento da mesma, reclama, por conseguinte, a proibição de discriminações negativas desta instituição. Na verdade, quer o artigo 67.º, n.º 2, alínea e), da CRP – que incumbe o Estado de regular os impostos em harmonia com os encargos da família – quer o

²⁵ VASQUES, SÉRGIO, “Capacidade Contributiva, Rendimento e Património”, *Revista Fórum de Direito Tributário*, *op. cit.*, pp. 34-35. O autor salienta ainda que não estão em causa benefícios fiscais como acontece com as deduções relativas ao aconselhamento jurídico ou seguros de vida.

²⁶ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, *op. cit.*, p. 524.

artigo 104.º, n.º 1, da CRP – que implica que o imposto único sobre o rendimento pessoal tenha em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar – proíbem que os contribuintes casados ou com filhos sejam discriminados desfavoravelmente em comparação com contribuintes solteiros ou sem filhos, sendo alvo de um imposto sobre o rendimento mais gravoso do que estes últimos²⁷. Deste modo, uma vez que não podemos limitar a proteção do mínimo de existência a uma perspetiva individual, a parcela de rendimentos que deve ficar salvaguardada da tributação deve permitir a satisfação das necessidades básicas quer do indivíduo, quer da sua família²⁸. Deve, por conseguinte, ficar protegida de tributação a parcela de rendimentos que permita satisfazer as necessidades básicas familiares de cada indivíduo podendo apenas ser tributado o excedente de rendimento dessa quantia²⁹. Recorrendo às palavras de GIARDINNA,

*“as necessidades do indivíduo relativamente às quais se determina o mínimo de existência não são constituídas apenas pelas suas necessidades individuais: também é preciso ter em conta as despesas para a manutenção do núcleo familiar”*³⁰.

²⁷ Neste sentido, vide ANTÓN, FERNANDO SERRANO, “Derecho Comparado: Panorámica General”, *El mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado*, Madrid, Marcial Pons, 2000, p. 57; ACOSTA, SIMÓN, “La reforma del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas: familia y cargas familiares”, *Presente y futuro de la Imposición Directa en España*, Valladolid, Lex Nova, 1997, p. 120; NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, op. cit., p. 547.

Seguindo os ensinamento de ATKINSON, “el flujo de renta recibido por un individuo, o la cantidad que consume, ha de considerarse en relación a sus necesidades, tales como la edad, el tamaño de la familia y la salud. Lo que parece abundante para un soltero puede parecer inadecuado para una familia [...]. La distribución de la renta y la riqueza hade valorarse, por tanto, a la luz de las diferencias individuales de necesidad”. ATKINSON, ANTHONY BARNES, *La Economía de la desigualdad*, Barcelona, Crítica, 1981, pp. 14-15.

²⁸ Neste sentido, vide CENCERRADO MILLÁN ao afirmar, expresamente, que “el reconocimiento del mínimo existencial no puede limitarse a las meras exigencias individuales, sino que también hade abarcar necesariamente las exigencias familiares”, MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributário Español*, op. cit., p. 40.

²⁹ Na sentença de 12 de junho de 1990, BVerfG 82,198, o Tribunal Constitucional Alemão reconheceu, expressamente, a dimensão familiar do mínimo de existência, fundamentando-o, entre outros princípios, no princípio da capacidade contributiva enquanto corolário do princípio da igualdade, na vertente material. Apud MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributário Español*, op. cit., p. 40.

³⁰ GIARDINA, EMÍLIO, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milão, Giuffrè, 1961, p. 218. Tradução livre da nossa responsabilidade. No mesmo sentido, vide MARTÍNEZ LAGO ao afirmar que “en la determinación de qué habrá que entenderse por ese mínimo de subsistencia se reintroduce el concepto social de la capacidad económica, por cuanto que ese límite no ha de establecerse atendiendo exclusivamente a las necesidades individuales de la persona, sino asegurando la digna existencia del círculo de sujetos más allegados a ella”, LAGO, MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ, “Una interpretación constitucional de la funcionalidade de la capacidade

Como já referimos, o Estado, por imposição constitucional, deve permitir que as despesas necessárias à subsistência da família integrem o mínimo de existência atendendo ao alcance familiar que este comporta. Assim, caso tal não se verifique, estar-se-á a atentar, diretamente, contra a proteção constitucional da família tratando da mesma forma contribuintes com situações jurídicas e patrimoniais distintas³¹. Como tal, a família deve ser considerada como *unidade contribuinte*. Deve, por isso, ser orientada de acordo com uma determinada configuração do pressuposto de facto a partir do qual se tentam alcançar os aumentos da capacidade contributiva derivados da redução de despesas da vida em comum. Assim, o princípio da igualdade, na vertente horizontal, implica a consideração das despesas necessárias para a satisfação das necessidades vitais do agregado familiar, independentemente do *quantum* de rendimento que o contribuinte disponha³². Tendo em conta que a parcela de rendimento necessária para sustentar

económica como principio informador del Ordenamiento financiero”, *Civitas - Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 55, 1987, pp. 426-427.

³¹ Defendendo que a diferença de tratamento entre uma família com filhos e uma família sem filhos é mais um problema de expressão de igualdade do que de proteção do mínimo de existência, vide DIEGO MARÍN-BARNUEVO ao afirmar que “*Los anteriores argumentos son, a nuestro entender, suficientemente justificativos de que la finalidad de este beneficio fiscal no es propiamente la protección del mínimo existencial de la familia.*”, FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, op. cit., p. 61 e que “*Aunque no se trata de abrir un nuevo frente de discusión, todo parece indicar que la finalidad de este beneficio fiscal es evitar desigualdades entre el régimen de tributación individual y conjunta, habida cuenta el contenido de la Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1999, de 20 de febrero*”, FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, op. cit., p. 161, nota 134. O autor refere também que “*Insistiendo, de un lado, en la vulneración del principio de igualdad que supone el injustificado trato discriminatorio que sufren en el Impuesto sobre la Renta aquellos que tienen obligaciones de gasto a causa de los hijos, por comparación a quienes no las tienen, pues si no se estableciera un tratamiento fiscal diferenciado para ambos supuestos resultaría que “quienes tienen hijos quedan obligados a soportar una carga fiscal más alta que los matrimonios sin hijos a los solteros, ya que para un mismo nivel originario de rentas soportan la misma carga tributaria, aunque sus rentas están comprometidas por un valor igual al mínimo existencial y, por tanto, no pueden disponer de ellas libremente*”, FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, op. cit., pp. 47-48.

³² Neste sentido, vide MOLINA, PEDRO HERRERA, “Fundamento y Configuración del Mínimo Personal Y Familiar”, *El mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado*, Madrid, Marcial Pons, 2000, p. 14 ao afirmar que “*Las consideraciones realizadas respecto del mínimo existencial personal variable son plenamente aplicables al mínimo existencial familiar. El importe necesario para mantener la existencia digna de la familia no constituye renta disponible y por tanto no debe incluirse en la base imponible. El Tribunal Constitucional alemán ha señalado recientemente que ‘la igualdad horizontal impone la plena consideración tributaria de las necesidades existenciales mínimas de los hijos de todos los contribuyentes, con independencia del tipo marginal individual al que tribute*”. Tal como referido por Frederico List “*desde el punto de vista económico, quien cría cerdos es un miembro productivo de la sociedad, quien cría seres humanos es un miembro improductivo*”, Apud MOLINA, PEDRO HERRERA, “Fundamento y Configuración del Mínimo Personal Y Familiar”, *El mínimo Personal y Familiar En El Impuesto*

os filhos diminui a capacidade contributiva não ficando, deste modo, disponível para tributação, negamos, por conseguinte, o argumento do efeito educacional (*Edukationseffekt*). Segundo este argumento, uma tributação mais pesada do casal resulta da agregação dos seus rendimentos visando reconduzir a mulher ao lar desincentivando-a a exercer uma atividade profissional³³. Na verdade, sustentar que estes gastos podem ser evitados com a desistência do exercício da atividade profissional de um dos cônjuges viola o princípio da igualdade. Neste âmbito, as sentenças do Tribunal Constitucional alemão de 29 de maio³⁴ e de 12 de junho de 1990³⁵ constituem um marco histórico ao reconhecer, expressamente, a dimensão familiar do mínimo de existência. Em ambas sentenças, o Tribunal preocupou-se em interpretar o significado fiscal da despesa dispendida pelo contribuinte para que pudesse sustentar os seus filhos. Entre outros princípios, o Tribunal Constitucional alemão recorreu ao princípio da capacidade contributiva, na vertente material do princípio de igualdade, para declarar a inconstitucionalidade da legislação *sub judice*. Tal como salienta DIEGO FABO,

“En dichas sentencias el Alto Tribunal alemán acoge las tesis que desde hacía tiempo venían propugnando el no sometimiento a gravamen de la porción de renta que, inevitablemente, ha de destinarse a la satisfacción de las necesidades básicas de la familia. Pero la especial transcendencia de dichos pronunciamientos no deriva sólo de ese importante reconocimiento, sino, muy especialmente, de la

Sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado, op. cit., p. 14.

No limite – e com um tom provocador – podemos imaginar o cenário apresentado por TIPKE e LANG em que o desenvolvimento científico na área da genética prescinde da dignidade da pessoa humana: tal situação poderia sustentar que quem “produz” seres humanos em laboratórios é um membro produtivo na sociedade, tendo, deste modo, direito à dedução de despesas, contrariamente aos pais que “geram” filhos que seriam membros improdutivos da mesma sociedade. *Apud* MOLINA, PEDRO HERRERA, “Fundamento y Configuración del Mínimo Personal Y Familiar”, *El mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado, op. cit., p. 14, nota 23.*

³³ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo, op. cit., p. 532.*

³⁴ Decisão do Tribunal Constitucional alemão, BVerfGE 82, 60. Disponível em <http://www.servat.unibe.ch/dfr/bv082060.html>. Nesta sentença, o Tribunal declarou a inconstitucionalidade da lei que regulava o abono de família (*Kindergeld*), tendo em conta que não assentava em critérios igualitários, mas sim em função do nível de rendimento dos pais.

³⁵ Decisão do Tribunal Constitucional alemão, BVerfGE 82, 198. Enquanto continuação da sentença de 29 de maio de 1990, esta sentença apenas reitera o entendimento naquela sufragado. *Apud* MOLINA, PEDRO HERRERA, “Derecho Comparado: Especial Análisis del Caso Alemán”, *El mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado, op. cit., p. 78.*

forma directa y concreta con que se proclama la exigibilidad de cumplimiento de ese mandato constitucional, llegando incluso a establecerse criterios jurídicos de cuantificación que deberán ser utilizados para controlar el cumplimiento, por parte del legislador, de las exigencias constitucionales en esta materia”³⁶.

As considerações tecidas sobre o mínimo de existência individual são igualmente pertinentes para justificar a não tributação da parcela de rendimentos necessária para a subsistência familiar³⁷. De acordo com o princípio da capacidade contributiva, só fica investido no dever de contribuir quem demonstre capacidade contributiva para tal. Na verdade, para o douto Tribunal apenas a quantia que ultrapassar o mínimo de existência pode ser submetida a tributação. Por conseguinte, não será alvo de tributação a parcela de rendimento correspondente ao mínimo de existência familiar³⁸. Deste modo, ao sustentar que a despesa necessária para fazer face às necessidades vitais familiares não é reveladora de existência de capacidade contributiva, o Tribunal reconhece, expressamente, o mínimo de existência familiar³⁹.

Tendo em conta que o contribuinte está, juridicamente, obrigado a prestar alimentos aos membros do seu agregado familiar que não os obtêm independentemente, o mínimo de existência não se pode confinar à vertente individual tendo, necessariamente, de abranger todos os membros que compõem o seu agregado familiar⁴⁰. Deste modo, conclui o douto Tribunal,

“O ponto de partida para declarar a inconstitucionalidade é o princípio segundo o qual o Estado tem de deixar isenta a parcela de rendimento dos contribuintes que seja necessária para que este possa prover à sua subsistência com dignidade. Tal princípio é deduzido do artigo 1.1 [dignidade da pessoa humana] em

³⁶ FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, *op. cit.*, pp. 32-33.

³⁷ RODRIGUES, JOÃO PEDRO SILVA, “Algumas reflexões sobre a não tributação dos rendimentos essenciais à existência como um direito fundamental”, *op. cit.*, p. 13.

³⁸ Decisão do Tribunal Constitucional alemão, BVerfGE 82, 60 (105). Disponível em <http://www.servat.unibe.ch/dfr/bv082060.html>. Tradução livre da nossa responsabilidade.

³⁹ Neste sentido, *vide* FRÍAS, GARCÍA ÁNGELES, “El mínimo de existencia en el Impuesto sobre la Renta alemán”, *Información Fiscal*, n.º 3, 1994, p. 21.

⁴⁰ Decisão do Tribunal Constitucional alemão, BVerfGE 82, 60 (104-105).

consonância com o princípio do Estado de Direito Social previsto no artigo 20.1. Da mesma forma que o Estado está obrigado, de acordo com o referido preceito constitucional, a assegurar que os cidadãos sem meios económicos suficientes satisfaçam essas condições mínimas através das prestações sociais (BVerfGE 40, 121 [133]), este não pode retirar ao cidadão o rendimento que este obtém pelos seus próprios meios até atingir essa parcela — que, a partir de então, se chama mínimo de existência (Existenzminimum)”⁴¹.

De seguida, sustenta ainda que,

“Não obstante os preceitos constitucionais mencionados, juntamente com o artigo 6.1 GG, é necessário acrescentar que, relativamente à tributação de uma família, tem de ficar isento o mínimo de existência de cada membro do agregado familiar”⁴².

Não é, deste modo, de estranhar que, aquando da determinação do *quantum* a atribuir a título do mínimo de existência, se tenha em conta não só o princípio da capacidade contributiva mas também o princípio da proteção da família. Estes dois princípios, em simultâneo, permitem que quer o titular de rendimentos potencialmente reveladores de capacidade contributiva, quer o seu agregado familiar possam ver as suas necessidades vitais salvaguardadas⁴³.

Por fim, saliente-se ainda que, para o Tribunal Constitucional alemão, o reconhecimento do mínimo de existência familiar não se fundamenta, exclusivamente, no preceito constitucional que determina a proteção da família. Na verdade, nesta sede, tal princípio é considerado uma decorrência do princípio da igualdade determinando que se tenha em conta a situação dos contribuintes que, ao terem de suportar o pagamento de uma pensão de alimentos, estão numa situação desigual face aos contribuintes que não têm de suportar tal encargo.

⁴¹ Decisão do Tribunal Constitucional alemão, BVerfGE 82, 60 (104). Tradução livre da nossa responsabilidade.

⁴² Decisão do Tribunal Constitucional alemão, BVerfGE 82, 60 (104). Tradução livre da nossa responsabilidade.

⁴³ MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, op. cit., p. 73.

Assim, a realização da justiça, na vertente horizontal, enquanto potenciadora da diminuição da capacidade contributiva dos contribuintes que possuam encargos familiares, não pode permitir que estes contribuintes sejam tributados de modo igual face aos contribuintes que auferam o mesmo rendimento mas que não tenham encargos familiares⁴⁴. Nas palavras do douto Tribunal,

“Não podemos legimitar a violação da justiça horizontal com a ideia de justiça vertical”⁴⁵.

O princípio da tributação do rendimento disponível, ao determinar que a capacidade contributiva só começa após estar salvaguardada a parcela de rendimentos afeta à satisfação das necessidades vitais do indivíduo e respetivo agregado familiar – mínimo de existência⁴⁶ – implica que sejam excluídas da tributação as despesas necessárias para a obtenção do rendimento que permita a sobrevivência digna quer do contribuinte individual, quer do agregado familiar⁴⁷. Uma vez que o rendimento bruto não é revelador da verdadeira capacidade económica do contribuinte – por não considerar as despesas para a obtenção do mesmo – o princípio da capacidade contributiva exige que apenas seja tributado o rendimento líquido do contribuinte. Por conseguinte, é necessário que, por um lado, sejam permitidas deduções de todas as despesas necessárias para a obtenção do rendimento – rendimento líquido objetivo – e, por outro lado, sejam excluídas da base tributável as despesas necessárias para a sobrevivência condigna do contribuinte. Deste modo, as despesas necessárias que englobam o mínimo de existência, isto é, despesas que visam satisfazer as necessidades elementares do contribuinte e da sua família – v.g. saúde, educação, habitação – representam um rendimento vinculado dado que o contribuinte não pode dispor do mesmo para o aplicar de outro modo⁴⁸. Assim, estando em causa “*despesas inevitáveis*” afetas à

⁴⁴ Assim, *vide* FRÍAS, GARCÍA ÁNGELES, “El mínimo de existencia en el Impuesto sobre la Renta alemán”, *op. cit.*, pp. 37-38.

⁴⁵ Decisão do Tribunal Constitucional alemão, BVerfGE 82, 60 (119). Tradução livre da nossa responsabilidade.

⁴⁶ No mesmo sentido, *vide*, v.g., FORTE, FRANCESCO, “Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finance*, 1952, p. 308.

⁴⁷ VASQUES, SÉRGIO, “Capacidade Contributiva, Rendimento e Património”, *op. cit.*, p. 33.

⁴⁸ VASQUES, SÉRGIO, “Capacidade Contributiva, Rendimento e Património”, *op. cit.*, p. 34.

sobrevivência do núcleo familiar – não podendo ser consideradas rendimento disponível – essa parcela de rendimento fica fora do alcance da tributação⁴⁹.

Para que o mínimo de existência seja respeitado é ainda necessário que se tenha em conta o número de membros do agregado familiar⁵⁰. Na verdade, a tributação do contribuinte tem de respeitar não só a parcela de rendimentos necessária à sua existência condigna mas também a parcela de rendimentos necessária à existência condigna de cada pessoa que faça parte do seu agregado familiar e que esteja dependente dos rendimentos do contribuinte. Recorrendo aos ensinamentos de CASALTA NABAIS,

“Para que as famílias paguem impostos incidentes sobre os seus membros em conformidade com a sua capacidade contributiva não-tributação em termos materiais do mínimo de existência conjugal ou familiar e, bem assim, dos encargos com o sustento e a educação dos dependentes sendo, a este respeito, indiferente a técnica fiscal adoptada na concretização dessa exigência, servindo por igual a exclusão da incidência, a isenção ou a dedução à matéria coletável”⁵¹.

Contudo, não acompanhamos a posição daqueles que entendem que é tributável o mínimo de existência conquanto que ao contribuinte advenha um rendimento líquido derivado das prestações sociais. Como salienta, e bem, CASALTA NABAIS, seria estranho – e um contrassenso – que o Estado pretendesse tributar rendimentos que integram o mínimo de existência para, no momento seguinte,

⁴⁹ FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, op. cit., pp. 46-47. O autor salienta ainda que o Tribunal Constitucional alemão entendeu que “*el Estado no debe poner a un mismo nivel a los hijos y a la satisfacción de las necesidades privadas; en consecuencia, no debe tratar de igual manera los medios indispensables para la subsistencia de los hijos que los medios necesarios para la satisfacción de cualesquiera necesidades. El Estado debe ser respetuoso con la decisión de los padres en favor de los hijos, y no puede hacer una comparación en Derecho Tributario entre la ‘evitabilidad de hijos’, de igual manera que se refiere a la inevitabilidad de diversos gastos de la vida*”. Vide também NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, op. cit., p. 524.

⁵⁰ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, op. cit., p. 535.

⁵¹ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, op. cit., pp. 534-535.

fazer face às necessidades vitais recorrendo a prestações sociais. Assim, sustentar que o contribuinte deve proceder à sua própria subsistência e, por isso, os rendimentos que integram o mínimo de existência são alvo de tributação cabendo ao Estado, num segundo momento, assegurar a existência digna deste mediante prestações sociais implicaria “*destruir os fundamentos dos impostos e contrariar o princípio do estado fiscal*”⁵². Ao Estado fica, deste modo, vedada a possibilidade de tributar a parcela de rendimentos correspondente ao mínimo de existência ainda que, num segundo plano, pretenda colmatar tais necessidades recorrendo a prestações sociais, sob pena de incorrer numa clara violação ao princípio da capacidade contributiva⁵³. A existência de um Estado social, na vertente de Estado fiscal, implica que, primariamente, seja respeitado o mínimo de existência relativamente a todos os cidadãos – quer sejam titulares de altos ou de baixos rendimentos – *enquanto titulares do dever fundamental de pagar impostos*⁵⁴, o que se revela incompatível com a ideia Estado social assente no direito das prestações sociais⁵⁵.

Em suma, chegados a este ponto, podemos concluir que o mínimo de existência, visando garantir a todos os cidadãos uma vida digna, não constitui uma prestação social de teor fiscal dado que o seu alcance é universal – todos os contribuintes e respetivas famílias – independentemente do seu *status* económico e social⁵⁶. O mínimo de existência impõe-se, deste modo, ao legislador fiscal, determinando que este deixe de dispor da “*ampla liberdade de conformação, característica da sua competência no domínio das prestações sociais*”⁵⁷.

Por fim, não obstante a consagração constitucional da proteção familiar e do reconhecimento, por parte da doutrina portuguesa, da redução do rendimento dos

⁵² NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, op. cit., p. 535.

⁵³ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, op. cit., pp. 535-536, nota 982.

⁵⁴ Expressão utilizada por CASALTA NABAIS. NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, op. cit..

⁵⁵ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, op. cit., p. 536.

⁵⁶ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, op. cit., pp. 536-537.

⁵⁷ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, op. cit., p. 537.

componentes da família, a verdade é que o regime jurídico atual do mínimo de existência não protege os contribuintes casados com filhos, incorrendo, assim, numa clara violação da proteção familiar e do princípio da capacidade contributiva. Como veremos no ponto 1.3., o legislador fiscal português apenas prevê o mínimo de existência individual limitando-o à categoria de rendimentos provenientes de trabalho dependente o que, acompanhando CASALTA NABAIS, se revela um “*comportamento racionalmente não fundado*”⁵⁸.

1.2. O “mínimo de existência” e os tributos em geral

A maioria dos estudos sobre o mínimo de existência dedica-se (quase) exclusivamente aos impostos sobre o rendimento, *maxime* imposto sobre o rendimento das pessoas singulares⁵⁹. Durante muito tempo, a doutrina sustentava que o mínimo de existência tinha apenas aplicabilidade no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares dado que, apenas nesta sede, é que as suas exigências se podiam efetivar. Por um lado, entendia-se que o rendimento, enquanto manifestação da riqueza do contribuinte, era o objeto que melhor se adequava à tributação de acordo com a capacidade contributiva⁶⁰. Por outro lado, a conceção do mínimo de existência como mecanismo que permitia não tributar a parcela de rendimentos que fosse considerada vital para a sobrevivência do contribuinte determinava a sua exclusiva aplicação neste domínio. Contudo, o facto de ser apresentado como contra-face do princípio da capacidade contributiva implica que, sempre que estejamos perante uma situação de ausência da mesma, o Estado deixe de ter legitimidade para tributar. A capacidade contributiva é, deste modo, elemento definidor da competência tributária estadual devendo, por conseguinte, respeitar todos os tributos não tendo aplicabilidade, exclusivamente,

⁵⁸ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, *op. cit.*, p. 523. Relativamente à exigência constitucional da tributação conjunta, *vide* NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, *op. cit.*, pp. 530 e seguintes.

⁵⁹ No ordenamento jurídico espanhol, veja-se, a título de exemplo, o pensamento de DIEGO FABO ao afirmar que “*Es importante dejar constancia de que la preservación del mínimo existencial que consideraremos, se refiere, exclusivamente, al IRPF*”, FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, *op. cit.*, p. 31, nota 53. Sublinhado nosso.

⁶⁰ TIPKE, KLAUS, *Moral Tributária Del Estado y De Los Contribuyentes*, Madrid, Marcial Pons, 2002, p. 38.

nos impostos sobre o rendimento das pessoas singulares. Tal como é defendido por MOSCHETTI,

*“Se requiere, en cambio, en todo caso, que cada tributo respete por lo menos ese elemento esencial de personalización que es la exención del mínimo vital”*⁶¹.

Seguindo de perto os ensinamentos de CENCERRADO MILLÁN, a formulação correta do âmbito de aplicação do mínimo de existência deve-se a MANZONI. O referido autor sustentou que o mínimo de existência devia articular-se com todos os tributos sendo, por isso, insuficiente a mera referência ao conjunto do sistema tributário⁶²⁻⁶³. Se o mínimo de existência for aplicável, exclusivamente, aos impostos sobre o rendimento pessoal, então a sua efetivação de acordo com o princípio da capacidade contributiva fica comprometida por não abarcar todas as realidades que tal princípio reclama. Inseparável do princípio da capacidade contributiva⁶⁴, o mínimo de existência implica que todos os impostos fiquem sobre o seu alcance. Deste modo, não faz sentido que, aplicando o mínimo de existência no âmbito do imposto sobre o rendimento, a parcela de rendimentos destinada a salvaguardar a satisfação das necessidades essenciais do indivíduo fique fora da tributação para, de seguida, no âmbito de outro imposto, se tributar essa mesma parcela de rendimento⁶⁵.

Concluindo pela aplicação do mínimo de existência a todos os impostos, é necessário saber como é que o mesmo se espelha em cada um deles. No âmbito dos impostos diretos, o mínimo de existência protege a parcela de rendimentos necessária para fazer face às necessidades vitais do seu titular – em sede de impostos sobre o rendimento –

⁶¹ MOSCHETTI, FRANCESCO, “*El principio de capacidad contributiva*”, *Tratado de Derecho Tributario – El Derecho Tributario y sus fuentes*, Lima, Palestra Editores, 2003, p. 267.

⁶² MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, *op. cit.*, p. 43.

⁶³ Defendendo a aplicação do mínimo de existência à totalidade dos impostos que recaem sobre o contribuinte, *vide* ETCHEGOYEN, MARCOS F. GARCÍA, *El principio de capacidad contributiva – Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino*, *op. cit.*, p. 264; MANZONI, IGNACIO, *Il principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano*, *op. cit.*, pp. 148 e ss; MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El mínimo exento en el sistema tributario español*, *op. cit.*, pp. 43-45.

⁶⁴ Tal como salienta SÁINZ DE BUJANDA, “*la exoneración tributaria del consumo, en cuanto se refiere a la renta gastada para la adquisición de artículos de primera necesidad es una exigencia que deriva de la exención del mínimo de existencia, inseparable, [...] del principio de capacidad de pago*”. SÁINZ DE BUJANDA, FERNANDO, “Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario Español”, *Hacienda y Derecho*, Vol. III, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 198.

⁶⁵ MANZONI, IGNACIO, *Il principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano*, *op. cit.*, p. 148.

e protege o património mínimo de que cada contribuinte é titular – em sede de impostos sobre o património⁶⁶. Relativamente a estes, cabe, desde já, salientar que a aplicação do mínimo de existência nesta sede não é unânime⁶⁷. Contudo, começamos por salientar que à semelhança do rendimento, também o património se apresenta como uma manifestação da capacidade contributiva do contribuinte. Como tal, a sua aptidão para ser submetido a tributação não é questionável. Nestes, o legislador considera que a titularidade de bens e direitos com conteúdo económico revelam aptidão para ser alvo de tributação dando origem à tributação da riqueza em sentido estático. Assim, sempre que determinados bens sejam aptos a revelar a capacidade contributiva do seu titular serão alvo de tributação. Pelo contrário, sempre que determinado bem não seja apto a revelar a capacidade contributiva do seu titular, não poderá ser sujeito a tributação.

PEDRO HERRERA MOLINA aponta a decisão do Tribunal Constitucional alemão de 22 de junho de 1995 como um marco nesta sede dado que, *in casu*, o douto Tribunal se atreveu a fixar, no âmbito dos impostos sobre o património, um valor mínimo a título de mínimo de existência. No entender do Tribunal Constitucional, este deveria equivaler “*al menos a valor de una vivienda familiar media, magnitud*

⁶⁶ Salientando que, não obstante a transversalidade da aplicação do mínimo de existência a todos os impostos, a evolução do mesmo tem sido desenvolvida no âmbito dos impostos sobre o rendimento, *vide* SERRANO, CARMELO LOZANO, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Madrid, Editorial Tecnos, 1988, p. 25. Para o referido autor, “*si a ello se une el hecho, registrado en todos los sistemas fiscales modernos, de tender, por una parte, a impuestos sintéticos cuyo hecho imponible sea omnicompreensivo de un índice de capacidad económica y, por la otra, a lograr la personalización del gravamen, la existencia de mínimos exentos es casi una exigencia de este principio de justicia*”, SERRANO, CARMELO LOZANO, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, *op. cit.*, p. 25.

⁶⁷ Defendendo a aplicação do mínimo de existência no âmbito dos impostos sobre o património, *vide* MANZONI, IGNACIO, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, *op. cit.*, p. 150; SÁINZ DE BUJANDA, FERNANDO, “Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario Español”, *op. cit.*, quando o autor sustenta que “*existen razones técnicas de todo tipo que aconsejan que se adopte un régimen de exención en favor de esas “cosas mínimas” en casi todos los tributos. La exención del mínimo imponible, en suma, opera tanto en el campo de la imposición real como en el de la imposición personal*”, SÁINZ DE BUJANDA, FERNANDO, “Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario Español”, *op. cit.*, p. 216.

Em sentido contrário, sustentando que existe uma incompatibilidade na aplicação do mínimo de existência aos impostos sobre o património, *vide* AMATO, ANGELO, “Sulla esenzione tributaria del reddito mínimo”, *Rivista Internazionale di Scienze Sociali*, n.º 23, 1952, p. 535, *apud* MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, *op. cit.*, p. 44. Para o autor, “*un trabajador que perciba una retribución no superior al mínimo y, contemporáneamente, un alquiler de igual suma (por haber alquilado un inmueble de su propiedad) no paga ningún impuesto sobre la renta; mientras quien tiene la misma renta total, pero toda proveniente del trabajo o de la actividad empresarial, debe pagarla, aunque sea sólo por la parte excedente del mínimo*”. AMATO, ANGELO, “Sulla esenzione tributaria del reddito mínimo”, *Rivista Internazionale di Scienze Sociali*, n.º 23, 1952, p. 535, *apud* MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, *op. cit.*, p. 44.

que diversos autores cifran entre 300.000 y 500.000 marcos”⁶⁸. O referido autor defende ainda que

“el Impuesto sobre El Patrimonio ha de respetar también la protección del matrimonio y la familia, de modo que en caso de matrimonio cada uno de los cónyuges debe poder disfrutar de la totalidad del mínimo exento equivalente al valor de una vivienda familiar media, o de una cifra superior en el caso de tenga hijos a su cargos”⁶⁹.

Em suma, admitir que o mínimo de existência apenas tem aplicabilidade no domínio dos impostos sobre o rendimento revela-se insuficiente pois o contribuinte pode ver tributada, no âmbito de outros impostos, a parcela de rendimento necessária para satisfazer as suas necessidades vitais, v.g. mediante a aquisição de bens vitais o que, colidindo com a proteção vital imposta pelo mínimo de existência, torna inócua a referida proteção.

O mínimo de existência também encontra aplicabilidade no âmbito dos impostos indiretos. Não raras vezes, a tributação do consumo é a única tributação suportada por um número considerável de contribuintes. Tendo em conta a inelasticidade da procura dos bens de primeira necessidade – uma vez que estão em causa produtos consumidos, indistintamente, por todos os cidadãos inclusivamente por aqueles que não revelem capacidade contributiva para ser alvo de tributação no domínio do imposto sobre o rendimento – não admitir a proteção conferida pelo mínimo de existência nesta sede colide, diretamente, com o princípio da capacidade contributiva⁷⁰⁻⁷¹. Tal como defende MOSCHETTI, a inexistência de discriminações negativas relativamente aos bens consumidos, em favor dos bens de primeira necessidade, torna o imposto

⁶⁸ MOLINA, PEDRO HERRERA, “Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos”, *Impuestos*, n.º 14, 1996, p. 80.

⁶⁹ MOLINA, PEDRO HERRERA, “Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos”, *op. cit.*, p. 80.

⁷⁰ Neste sentido, vide VALCÁRCEL, ERNESTO LEJEUNE, “El principio de Igualdad”, *Tratado de Derecho Tributario – El Derecho Tributario y sus fuentes*, Tomo I, Bogotá-Colômbia, Temis, 2001, p. 234.

⁷¹ Salientando a dificuldade em aplicar a proteção conferida pelo mínimo de existência ao imposto sobre o valor acrescentado, vide TIPKE, KLAUS, *Moral Tributária Del Estado y De Los Contribuyentes*, *op. cit.*, pp. 44 e seguintes.

indireto constitucionalmente ilegítimo por violação do mínimo de existência⁷². A inelasticidade da procura que caracteriza a procura dos bens de primeira necessidade, apesar de ser geradora de um volume de tributação considerável, não pode ser argumento para arrecadar receita fiscal através da tributação destes bens⁷³: tal consubstanciará uma clara violação do princípio da capacidade contributiva⁷⁴. Deste modo, tendo em conta que os bens de primeira necessidade, enquanto bens vitais para a sobrevivência humana, são consumidos, indistintamente, por contribuintes com maior rendimento e por contribuintes com um rendimento mais escasso, o seu consumo têm aptidão para demonstrar a existência de capacidade contributiva de quem os adquire. Por conseguinte, o imposto que recai sobre os bens de primeira necessidade constitui um verdadeiro imposto de capitação negando o princípio da capacidade contributiva⁷⁵. Se o imposto só deve começar onde começa a força económica do contribuinte, isto é, onde haja, efetivamente, capacidade contributiva permitindo que o contribuinte contribua para fazer face à despesa pública, então a ausência da mesma determina que a existência de tributação nessas situações seja inconstitucional. Além do mais, contrariamente ao sustentado por MAFFEZZONI, no entender de MANZONI a legitimidade da não tributação do consumo de bens de primeira necessidade não é posta em causa pelo facto de

⁷² MOSCHETTI, FRANCESCO, *El principio de capacidad contributiva*, op. cit., p. 38. O autor salienta ainda que “*La personalización no presenta ninguna dificultad en los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Es, en cambio, un tanto problemática en el impuesto sobre el gasto, siempre que no se quiera establecerlo de la forma propuesta por Kaldor. No obstante, siempre es posible introducir algunos elementos de personalización, eximiendo los consumos de primera y media necesidad correspondientes al mínimo vital y previendo tipos discriminados según el carácter más o menos suuario del consumo*”, MOSCHETTI, FRANCESCO, *El principio de capacidad contributiva*, op. cit., p. 266. No mesmo sentido, reafirma, mais recentemente, a sua posição no artigo “*El principio de capacidad contributiva*”, *Tratado de Derecho Tributario – El Derecho Tributario y sus fuentes*, Lima, Palestra Editores, 2003, p. 271, onde se lê “*Son, por tanto, constitucionalmente ilegítimos también aquellos impuestos indirectos que no discriminen a favor de consumos esenciales para la persona (y, por consiguiente, por nula indicación de riquezas superiores al mínimo)*”. MOSCHETTI, FRANCESCO, *El principio de capacidad contributiva Tratado de Derecho Tributario – El Derecho Tributario y sus fuentes*, op.cit., p. 271

⁷³ MANZONI, IGNACIO, *Il principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano*, op. cit., p. 152. Tal como salienta MOSCHETTI, “*Es sabido que la imposición de los bienes de primera necesidad se justifica siempre en términos de rendimientos recaudatorio; tal razón no sólo es extraña al derecho, sino que también es débil en la práctica, pues las exigencias del presupuesto podrían ser mejor satisfechas atajando las evasiones y eliminando las exenciones concedidas para favorecer a tal o cual grupo de presión.*” Citando BERLIRI, na nota 42, observa que “*la excesiva proliferación de las exenciones es un derecho característico de los sistemas tributarios envejecidos.*” MOSCHETTI, FRANCESCO, *El principio de capacidad contributiva*, op. cit., p. 268.

⁷⁴ MANZONI, IGNACIO, *Il principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano*, op. cit., p. 154. No mesmo sentido, MOSCHETTI, FRANCESCO, *El principio de capacidad contributiva*, op. cit., p. 268.

⁷⁵ GIARDINA, EMÍLIO, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, op. cit., p. 451.

existirem contribuintes que não apliquem o resultado da não tributação ao consumo desses bens dado que

“aquele que canaliza o mínimo vital ao consumo de bens de primeira necessidade gozará de uma plena e completa isenção; pelo contrário, aqueles que o canalizem para o consumo de bens não vitais ou bens supérfluos ou que causem malefícios (como é o caso do indivíduo que gaste a totalidade do seu rendimento ou parte do mesmo em álcool ou diversões) não apresentam qualquer justificação para que não deva suportar o imposto como qualquer outro sujeito. Não só não se contraria o princípio em causa, como também se realiza cabalmente o seu espírito permitindo, além do mais, a prossecução de uma ação moralizante do mínimo vital e garantindo, ao mesmo tempo, a efetiva subordinação da isenção aos objetivos pretendidos pelo legislador”⁷⁶.

Relativamente à proteção do mínimo de existência ao nível dos impostos indiretos, GARCÍA DORADO sugere duas soluções. Por um lado, a proteção do mínimo de existência pode ser efetivada mediante o reconhecimento da não incidência relativa ao imposto devido aquando da aquisição de bens essenciais. Por outro lado, a mesma pode ser efetuada mediante a compensação do valor dos bens consumidos no pagamento dos impostos diretos⁷⁷.

Não obstante o mérito das soluções apresentadas pelo autor, em termos dogmáticos não podemos adotar a segunda solução apresentada. Admitir que o mínimo de existência, no âmbito dos impostos indiretos, pudesse ser efetivado mediante a compensação do valor dos bens consumidos em sede de pagamento dos impostos diretos poderia implicar que os contribuintes que se apresentassem, nesta sede, completamente isentos – e, por isso, não tendo imposto a pagar – teriam de suportar a quantia devida a título de imposto indireto não tendo como beneficiar de uma compensação ao nível dos impostos diretos por, a este nível, não serem alvo de tributação. Em segundo lugar, tal geraria uma situação de discrepância e

⁷⁶ MANZONI, IGNACIO, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, op. cit., p. 155. Tradução livre da nossa responsabilidade.

⁷⁷ DORADO, FRANCISCO GARCÍA, *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de Tributación*, op. cit., p. 193.

desrespeito quer pelo princípio da capacidade contributiva, quer pela proteção que o mínimo de existência pretende conferir⁷⁸, *maxime* relativamente aos contribuintes que mais necessitam da proteção do mínimo de existência. Na verdade, estes, ao não revelarem capacidade contributiva que lhes permita ser alvo de tributação em sede de imposto sobre o rendimento, ficariam desprotegidos ao nível dos impostos indiretos.

A efetividade do mínimo de existência revela-se, por conseguinte, complexa. Se, relativamente aos impostos sobre o rendimento, o mínimo de existência determina que a parcela de rendimentos necessária à satisfação das necessidades essenciais não pode ser alvo de tributação, no âmbito dos impostos indiretos, o mínimo de existência fundamenta a não tributação do consumo dos bens de primeira necessidade⁷⁹. Assim, na linha do defendido por MOSCHETTI, não podemos deixar de considerar inconstitucional a tributação do consumo dos bens considerados de primeira necessidade por, na ausência de aptidão para revelarem existência de capacidade contributiva daqueles que os adquirem, violar o princípio da capacidade contributiva⁸⁰.

Nesta sede, a dificuldade reside na identificação dos bens que devem ser considerados de primeira necessidade. Como forma de ultrapassar esta dificuldade, KLAUS TIPKE e DOUGLAS YAMASHITA defendem a existência de uma cesta básica composta por bens de primeira necessidade protegidos pelo mínimo de existência para que a identificação do seu conteúdo seja mais facilitada⁸¹. Não obstante, apesar de admitirmos que existem bens vitais inquestionáveis, *v.g.* pão, arroz, massa, a consideração de determinados bens como vitais dependerá, como já referimos, do tempo, do lugar, do grau de desenvolvimento do país em causa e da situação económica que este esteja a viver.

⁷⁸ DORADO, FRANCISCO GARCÍA, *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de Tributación*, *op. cit.*, p. 195.

⁷⁹ DELGADO, JOSÉ MARTÍN, “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978”, *op. cit.*, pp. 70-71, nota 26.

⁸⁰ MOSCHETTI, FRANCESCO, *El principio de capacidad contributiva*, *op. cit.*, p. 268.

⁸¹ TIPKE, KLAUS/ YAMASHITA, DOUGLAS, *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*, São Paulo, Malheiros Editores, 2002, p. 113. No Brasil, a cesta básica inclui carne, leite, feijão, arroz, farinha, batata, tomate, pão, café, banana, açúcar, azeite e manteiga.

No ordenamento jurídico português, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA, o consumo de bens de primeira necessidade – tal como identificados na lista i) do referido diploma – é taxado a 6%⁸²⁻⁸³. Não obstante, tal como acabámos referir, tributar o consumo dos bens de primeira necessidade, ainda que através da aplicação de uma taxa reduzida, consubstancia uma violação do princípio da capacidade contributiva por estar em causa o consumo de bens que não demonstra aptidão para a revelar.

Após uma breve análise da lista do consumo de bens e serviços sujeitos a taxa reduzida, constatamos que nela constam vários bens que, muito duvidosamente, poderão ser considerados bens de primeira necessidade, v.g. leite achocolatado ou batata pré-frita. Deste modo, seria preferível identificar os bens que, verdadeiramente, deverão ser considerados imprescindíveis para a sobrevivência do ser humano para que, mediante a aplicação do mínimo de existência, o seu consumo não fosse alvo de tributação. Na verdade, a adoção de uma lista bastante pormenorizada de bens vitais, assim como bens que, dificilmente, poderão ser considerados bens de primeira necessidade, não é, de todo, adequada. Assim, ao

⁸² De acordo com a lista i) do Código do IVA, são considerados bens e serviços sujeitos a taxa reduzida, v.g., cereais e preparados à base de cereais: cereais; arroz (em película, branqueado, polido, glaciado, estufado, convertido em trincas); farinhas, incluindo as láteas e não láteas; massas alimentícias e pastas secas similares, excluindo-se as massas recheadas; pão e produtos de idêntica natureza, tais como gressinhos, pães de leite, regueifas e tostas; seitan; carnes e miudezas comestíveis, frescas ou congeladas de espécie bovina; suína; ovina e caprina; equídea; aves de capoeira; coelhos domésticos; peixes e moluscos frescos (vivo ou morto), refrigerados, congelados, secos, salgados ou em salmoura, com exclusão do peixe fumado, do espadarte, do esturjão e do salmão, quando secos, salgados ou em conserva e preparados de ovas (caviar); conservas de peixes (inteiros, em pedaços, filetes ou pasta), com exceção do peixe fumado, do espadarte, do esturjão e do salmão, quando secos, salgados ou em conserva e preparados de ovas (caviar); moluscos, com exceção das ostras, ainda que secos ou congelados; leite e lacticínios, ovos de aves: leite em natureza, concentrado, esterilizado, evaporado, pasteurizado, ultrapasteurizado, condensado, fermentado, em blocos, em pó ou granulado e natas; leites dietéticos; manteiga, com ou sem adição de outros produtos; queijos; iogurtes, incluindo os iogurtes pasteurizados; ovos de aves, frescos, secos ou conservados; leites achocolatados, aromatizados, vitaminados ou enriquecidos; bebidas e sobremesas lácteas; bebidas e iogurtes de soja, incluindo tofu; azeite; banha e outras gorduras de porco; frutas frescas, legumes e produtos hortícolas; água, com exceção das águas de nascente, minerais, medicinais e de mesa, águas gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico ou de outras substâncias; sal (cloreto de sódio); batata fresca descascada, inteira ou cortada, pré-frita, refrigerada, congelada, seca ou desidratada, ainda que em puré ou preparada por meio de cozedura ou fritura; sumos e néctares de frutos ou de produtos hortícolas. Jornais, revistas de informação geral e outras publicações periódicas que se ocupem predominantemente de matérias de carácter científico, educativo, literário, artístico, cultural, recreativo ou desportivo e livros em todos os suportes físicos. Medicamentos, especialidades farmacêuticas e outros produtos farmacêuticos destinados exclusivamente a fins terapêuticos e profiláticos, etc.

⁸³ De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 99.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (Directiva IVA), os Estados-membros podem aplicar uma taxa reduzida desde que não seja inferior a 5 %.

consumo dos bens de primeira necessidade deveria ser aplicada uma taxa zero compatibilizando a tributação do consumo com o princípio da capacidade contributiva.

Relativamente à compatibilidade de um sistema de taxa zero de IVA relativamente a certos bens e serviços com o Direito Europeu, o Tribunal de Justiça teve oportunidade de se pronunciar, *v.g.*, nos longínquos acórdãos C-415/85⁸⁴ e C-416/85⁸⁵. Ainda no âmbito da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, o douto Tribunal entendeu que a determinação do consumo que deve ser considerada com interesse social cabe aos países que mantêm um sistema de taxa zero⁸⁶ – Reino Unido e Irlanda – não obstante tal não impedir a sua fiscalização por parte das instituições europeias. Além do mais, o douto Tribunal salienta ainda que tal não exclui que, no futuro, as instituições europeias possam adotar normas necessárias para determinar os bens e serviços que devam estar sujeitos a este tipo de tributação em todos os países da União Europeia. Se esta concretização tivesse sido levada a cabo, a aplicação de uma taxa zero aos bens de primeira necessidade, mediante a sua incorporação numa lista aprovada pelas instituições europeias, não só não teria sido um obstáculo à harmonização do IVA mas, pelo contrário, ter-se-ia convertido numa das suas principais conquistas.

Reconhecemos, contudo, que não obstante no plano teórico não haver grande dificuldade em defender a não tributação do consumo dos bens de primeira necessidade, a ausência de legislação europeia que nos auxilie na sua catalogação implica que, na prática, seja difícil traçar a linha divisória entre os bens que devem ser considerados de primeira necessidade e aqueles não o devem ser. Na verdade, aquilo que hoje é considerado essencial amanhã pode ser considerado supérfluo e vice-versa. A constante alteração das características psicológicas, sociais e físicas

⁸⁴ Acórdão do Tribunal de Justiça de 21/6/1988, Proc. C-415/85, *Comissão c. Irlanda*. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=94412&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=786523>.

⁸⁵ Acórdão do Tribunal de Justiça de 21/6/1988, Proc. C-415/85, *Comissão c. Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte*. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=94394&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=788087>.

⁸⁶ Acórdão do Tribunal de Justiça de 21 de junho de 1988, Proc. C-415/85, *Comissão co. Irlanda*, para 13.

de cada contribuinte implica que exista, nesta sede, uma margem de discricionariedade aquando da separação dos bens essenciais dos bens supérfluos⁸⁷. Em segundo lugar, a existência de inúmeras variedades de bens pode dificultar a identificação daqueles que devem ser considerados bens de primeira necessidade⁸⁸. Assim, a defesa da necessidade de catalogação, ao nível da União Europeia, dos bens que devem ser considerados essenciais não exime o legislador interno de participar na sua definição – quer ao nível legislativo nacional quer, pelo menos, ao nível regulamentar. Tal permitiria, por um lado, implementar uma política de escolha pública dos bens que deverão ser considerados essenciais. Por outro lado, facilitaria a reclamação (imposição de ações judiciais) sempre que existisse algum confronto relativamente a tal catalogação. Por fim, tendo em conta a mutabilidade das necessidades essenciais, a catalogação sugerida teria de ser alvo de uma atualização periódica cuja obrigatoriedade deveria estar, expressamente, prevista.

A esta dificuldade, acresce ainda o facto de o Estado, visando fazer face às suas necessidades financeiras, estar, constantemente a criar tributos desta natureza. A máquina fiscal não deixa, por conseguinte, impune de tributação qualquer realidade económica que permita arrecadar receita fiscal⁸⁹.

Por fim, cabe lembrar que, atualmente, a Diretiva IVA não permite a adoção de uma taxa zero aplicável ao consumo de bens de primeira necessidade. Em bom rigor, não obstante Estados-membros como o Reino Unido preservarem uma taxa zero em sede de IVA, tal só é permitido por estar em causa uma cláusula *stand still*. Por conseguinte, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 99.º da Diretiva

⁸⁷ PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS, “Los principios de justicia del impuesto en la Constitución Español”, *Fiscalidad y Constitución*, Madrid, Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación de España, 1986, p. 25.

⁸⁸ Neste âmbito, veja-se, a título de exemplo, o famoso acórdão *Marks and Spencer* no qual era discutido se aos biscoitos e aos bolos devia ser aplicada a taxa zero de IVA ou se, pelo contrário, os “*teacakes*”, biscoitos cobertos com chocolate, deviam estar sujeitos à taxa normal de IVA. Acórdão do Tribunal de Justiça (Terceira Seção) de 10 de abril de 2008, Proc. C-309/06, *Marks & Spencer plc c. Commissioners of Customs & Excise*. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=71049&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=240019>.

⁸⁹ Neste sentido, *vide* DOMÍNGUEZ, MATÍAS CORTÉS, *Ordenamiento Tributario Español*, Vol. I, 4.ª Edição, Madrid, Edição Cívitas, 1985, p. 78.

IVA, os Estados-membros poderão (apenas) aplicar uma taxa de IVA reduzida desde que não seja inferior a 5%.

Do exposto resultam, desde já, duas conclusões. Em primeiro lugar, permitir a aplicação de uma taxa reduzida ao consumo de bens de primeira necessidade implica, logicamente, a sua tributação. Se o princípio da capacidade contributiva determina que os contribuintes que não possuam rendimentos reveladores da existência da mesma fiquem protegidos pelo mínimo de existência, então a tributação do consumo dos bens essenciais, ainda que a uma taxa reduzida, viola o princípio da capacidade contributiva. O imposto suportado pelo contribuinte (consumidor) não pode, por conseguinte, deixar de ser considerado inconstitucional. Em segundo lugar, é a própria Diretiva IVA que não permite a adoção de uma taxa zero em sede de IVA. Deste modo, Portugal vê coarctada tal possibilidade para, respeitando as exigências decorrentes do mínimo de existência, salvaguardar a parcela de rendimentos que o contribuinte tem de afetar à satisfação das suas necessidades vitais. A Diretiva IVA entra, deste modo, em confronto direto com a nossa lei fundamental impondo uma tributação que se revela inconstitucional. Não obstante, o primado do Direito da União Europeia⁹⁰ determina que, *in casu*, as exigências previstas pela Diretiva IVA não possam ser afastadas com base na violação de direito nacional. Contudo, temos de ter em conta que o princípio da capacidade contributiva não é um princípio exclusivo do direito fiscal português. Na verdade, à semelhança do que acontece no nosso sistema fiscal, o referido princípio pauta a tributação de vários

⁹⁰ Relativamente ao primado do Direito da União Europeia, veja-se, a título de exemplo, os seguintes acórdãos: Acórdão do Tribunal de Justiça de 15 de julho de 1964, Proc. n.º 6/64, *Flaminio Costa c. ENEL*. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=87399&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=669185>; Acórdão do Tribunal de Justiça de 17 de dezembro de 1970, Proc. n.º 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft mbH c. Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel*. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=88063&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=668527>; Acórdão do Tribunal de Justiça de 9 de março de 1978, Proc. n.º 106/77, *Administração das Finanças do Estado c. Sociedade anónima Simmenthal*. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=89693&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=668160>. Para uma análise mais aprofundada do tema, vide CRAIG, PAUL/DE BÚRCA, GRÁINNE, *EU Law. Text, Cases and Materials*, 5.ª Edição, Oxford, Oxford University Press, 2011; GORJÃO-HENRIQUES, MIGUEL, *Direito da União. História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*, 6.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2010; WYATT, DERRICK/ DASHWOOD'S, ALAN E OUTROS, *European Union Law*, 6.ª Edição, Oxford, Hart Publishing, 2011.

Estados-membros⁹¹. Assim, não será com surpresa que o mesmo seja aceite como princípio geral de Direito da União Europeia. Na verdade, de acordo com o n.º 3 do artigo 6.º do Tratado da União Europeia,

“Do direito da União fazem parte, enquanto princípios gerais, os direitos fundamentais tal como os garante a Convenção Europeia para a Protecção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais e tal como resultam das tradições constitucionais comuns aos Estados-membros”.

Deste modo, considerando o princípio da capacidade contributiva como tradição comum aos vários Estados-membros, o Direito da União acolhe-o como princípio geral de Direito da União. Tal implica que a tributação do consumo dos bens de primeira necessidade efetuada no ordenamento jurídico português possa ser impugnada pelo contribuinte. Caberá, nessa sequência, ao tribunal português o reenvio de uma questão prejudicial para o TJUE para que este afira a compatibilidade da referida tributação com o Direito da União⁹². Caso o TJUE conclua que a referida norma é contrária a um princípio geral da União, *in casu*, o princípio geral da capacidade contributiva, o tribunal nacional, em respeito ao princípio geral do Direito da União Europeia, não poderá aplicar a norma de direito interno nem a norma da Diretiva IVA que determine a tributação do consumo dos bens de primeira necessidade. No final, tal implicará a (re)avaliação, por parte das instituições europeias, da legislação da União Europeia em vigor conformando-a com os princípios gerais da União. Por fim, ainda que com (maior) dificuldade de sucesso prático, o contribuinte tem ainda a faculdade de, demonstrando interesse direto e individual, suscitar, junto do TJUE, a fiscalização de atos legislativos que também poderá determinar a desconformidade das normas em causa com os princípios gerais da União⁹³.

Do exposto, constatamos que, também nesta sede, a falta de proteção dos contribuintes que não possuem capacidade contributiva clama pela urgência de uma solução. Perante o quadro jurídico que acabámos de apresentar, a (mais) imediata poderá passar pelo reembolso estadual do IVA por estes suportado.

⁹¹ V.g. Alemanha, Espanha, França, Itália.

⁹² Art. 267.º, alínea b), do TFUE.

⁹³ Art. 263.º, do TFUE.

Tendo em conta a impossibilidade em adotar uma taxa zero de IVA aplicável ao consumo de bens de primeira necessidade, a proteção que o mínimo de existência confere aos contribuintes (*in casu*, consumidores) com baixos recursos determina que o Estado lhes reembolse o IVA suportado. Assim, ainda que, inicialmente, estes tenham de dispendir uma parcela de rendimentos não reveladora de capacidade contributiva para satisfazer as suas necessidades essenciais, num segundo momento o Estado, reconhecendo e efetivando a proteção garantida pelo mínimo de existência, reembolsar-lhes-á o IVA suportado. A solução proposta, protegeria os contribuintes com rendimentos abaixo do patamar do mínimo de existência e, por outro lado, não colidira com a mecânica normal da tributação do consumo dos bens e serviços em sede de IVA.

Por fim, uma palavra sobre a aplicação do mínimo de existência em sede de taxas⁹⁴.

Recordando os ensinamentos de ALBERTO XAVIER, as taxas são receitas tributárias com “*carácter sinalagmático, não unilateral, o qual por seu turno deriva funcionalmente da natureza do facto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou, na utilização de bens do domínio público ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares*”⁹⁵.

Diferentemente do que acontece no campo dos impostos, as taxas não encontram o seu fundamento no princípio da capacidade contributiva mas sim no princípio do benefício⁹⁶. Não obstante, tal não afasta, desde logo, a aplicação do mínimo de existência nem do princípio da capacidade contributiva. Tal como sustenta CALVO ORTEGA, o princípio da capacidade contributiva, no domínio das taxas,

⁹⁴ Sustentando a aplicação do mínimo de existência em sede de taxas, no âmbito do ordenamento jurídico espanhol, vide MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, Madrid, Marcial Pons, 1999, pp. 289-271. Para o autor, “*las exigencias derivadas del mínimo exento, como reverso del principio de capacidad económica, tienen necesariamente que verificarse en el ámbito de las tasas, ya que todos los tributos, creemos que sin excepción y en la medida en que son instrumentos destinados a hacer efectivo el deber de contribuir, se encuentran vinculados por el mandato constitucional*”. MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, op. cit., p. 270.

⁹⁵ XAVIER, ALBERTO, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1974, pp. 42-43.

⁹⁶ VASQUES, SÉRGIO, “Capacidade Contributiva, Rendimento e Património”, op. cit., p. 24, nota 1.

“tiene que jugar, principalmente, en la exención del tributo a las personas que carezcan de tal capacidad (es decir, por debajo de un mínimo vital debidamente actualizado). Si esto fuese así, estaríamos ante un juego del principio importante y, desde luego, satisfactorio. De cualquier manera, y en la medida que las Corporaciones Locales amplíen de hecho determinados servicios sociales (sanidad preventiva, hospitales, dispensarios, centros de recuperación y rehabilitación, residencias de ancianos, guarderías infantiles, etc.) cuya competencia administrativa les está atribuida, será posible un mayor efecto de este injerto del principio de capacidad económica en el beneficio”⁹⁷.

Na mesma linha de orientação, SIMÓN ACOSTA considera que, não obstante as taxas, contrariamente aos impostos, não encontram o seu fundamento no princípio da capacidade contributiva, tal não significa que este princípio não tenha aplicabilidade no domínio das taxas. Para o referido autor, o princípio da capacidade contributiva tem aplicabilidade enquanto fundamento da concessão da isenção do pagamento de uma determinada taxa sempre que o obrigado não possua capacidade contributiva para tal. Vejamos o pensamento do autor:

“las normas reguladoras de las tasas deben establecer los mecanismos oportunos para que quienes carecen de capacidad económica no se vean obligados a satisfacer tasas. A esta conclusión se llega por dos caminos diferentes: a) A través del mandato constitucional de que se contribuye según la capacidad económica mediante un sistema tributario justo. La exigencia fundamental que, a sensu contrario, deriva de este principio es que quien carece de capacidad económica no debe quedar sujeto a tributación por ningún concepto. b) A través de la misma naturaleza del servicio público sin necesidad de acudir a principios tributarios. En un Estado Social de Derecho no tiene sentido que los servicios públicos tengan como únicos destinatarios a los dotados de capacidad económica. El cobro indiscriminado de tasas

⁹⁷ ORTEGA, RAFAEL CALVO, “Principios tributarios y reforma de la Hacienda Municipal”, *La Ley de Reforma de las Haciendas Locales*, Valladolid, Lex Nova, 1991, p. 44.

*a todos los que provocan costes significaría excluir del disfrute de los servicios públicos a todos los privados de fortuna, provocando una discriminación arbitraria*⁹⁸.

Chegados a este ponto, podemos afirmar que, por um lado, o reconhecimento do mínimo de existência no domínio das taxas pode justificar-se com base no princípio do Estado social ou com base no respeito pela dignidade da pessoa humana que exigem a gratuidade de certos serviços públicos para os grupos sociais mais carenciados⁹⁹⁻¹⁰⁰. Na verdade, como acabámos de ver, ainda que o princípio da capacidade contributiva não seja o fundamento da existência de taxas, este pode ser encarado como fundamento para a concessão da isenção do pagamento de determinada taxa aos beneficiários de um serviço que não demonstrem ter capacidade contributiva. Chamando à colação os ensinamentos de CENCERRADO MILLÁN,

“el principio de capacidad económica puede tener una influencia decisiva en la cuantificación de las tasas, ya que si bien la normativa aplicable limita la cuantía máxima de las exacciones al coste del servicio o de la actividad administrativa, deja al ente público la decisión sobre qué porcentaje se financiará mediante tasas y qué mediante los recursos generales de la entidad. De este modo, creemos que cuanto mayor sea la capacidad económica mostrada por el servicio demandado por el contribuyente mayor podrá ser el porcentaje que legítimamente se podrá financiar mediante tasas, y en sentido contrario, cuanto más esencial sea el servicio prestado y, por tanto, menor capacidad económica demuestre, mayor debe ser la aportación realizada por la entidad a través de los impuestos y otros

⁹⁸ ACOSTA, EUGENIO SIMÓN, “Las tasas y precios públicos de las Entidades Locales, *La reforma de las Haciendas Locales*, 2.^a Edição, Valladolid, Lex Nova, 1991, pp. 148-149.

⁹⁹ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, op. cit., p. 477.

¹⁰⁰ Não acompanhamos, deste modo, Alexsander Valadão quando o autor sustenta a aplicação do princípio da capacidade contributiva também às taxas. VALADÃO, ALEXSANDER ROBERTO ALVES, *O mínimo existencial e as espécies tributárias*, p. 278. Disponível em [http://dspace.c3sl.ufpr.br/dspace/bitstream/handle/1884/18288/Alexsander%20Roberto%20Alves%20Valadão%20\(tese\).pdf?sequence=1](http://dspace.c3sl.ufpr.br/dspace/bitstream/handle/1884/18288/Alexsander%20Roberto%20Alves%20Valadão%20(tese).pdf?sequence=1). Para nós, ainda é o princípio do benefício que deve presidir à justificação da sua criação.

recursos financieros”¹⁰¹.

Recorrendo, novamente, aos ensinamentos de SIMÓN ACOSTA, a efetivação do princípio da capacidade contributiva nesta sede pode ser concretizada através da concessão de isenções totais ou parciais permitindo que quem não possua capacidade contributiva ou quem tenha uma capacidade contributiva insuficiente não seja excluído do usufruto dos serviços que implicam o pagamento de uma taxa.

Deste modo, conclui o autor que, para tal,

*“no es suficiente tomar en consideración una capacidad económica sectorial, con se hace en los impuestos que recaen sobre hechos imponible que son manifestaciones parciales de capacidad económica. Hay que buscar índices de capacidad económica global, siendo la renta el más claro de todos. También puede procederse por aproximación o mediante criterios objetivos. Así, en los servicios que normalmente son usados por personas de baja renta se puede seguir una política general de tasas reducidas o incluso de supresión de tasas”*¹⁰².

Por outro lado, é a própria Constituição que, em certos casos, justifica e impõe o não pagamento de determinadas taxas para que aqueles que vivam numa situação de insuficiência económica possam aceder, v.g. ao direito e a qualquer tribunal. Nestes termos, de acordo com o n.º 1 do artigo 20.º da CRP, a justiça não pode ser denegada a ninguém, *maxime* por revelarem insuficiência económica que não lhes permita pagar a taxa de justiça. Deste modo, apesar de não estar constitucionalmente consagrado um direito de acesso ao direito e aos tribunais gratuito ou tendencialmente gratuito – sendo constitucionalmente legítima a exigência de uma contrapartida económica pela prestação dos serviços da

¹⁰¹ MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, op. cit., pp. 271-272.

¹⁰² ACOSTA, EUGENIO SIMÓN, “Las tasas y precios públicos de las Entidades Locales, op. cit., p. 150.

administração da justiça¹⁰³ – deve ser assegurado, a todo e a qualquer cidadão, o acesso ao direito e à justiça. Assim, devem ser disponibilizadas formas de apoio que viabilizem a tutela dos direitos das pessoas mais carenciadas¹⁰⁴. Note-se, contudo, que, como o Tribunal Constitucional tem salvaguardado, tal não pode ser visto como um apoio judiciário massificado ou generalizado, mas sim como

*“um remédio, uma solução a utilizar, de forma excepcional, apenas pelos cidadãos economicamente carenciados ou desfavorecidos, e não de forma indiscriminada pela generalidade dos cidadãos, o que não deixa de implicar, necessariamente, que também o sistema das custas judiciais tenha de ser um sistema proporcional e justo e não torne insuportável ou inacessível para a generalidade das pessoas o acesso aos tribunais”*¹⁰⁵.

Não obstante o que acabámos de referir, o entendimento do Tribunal Constitucional sobre esta temática, patente no acórdão n.º 467/91, determina que a proteção conferida pelo artigo 20.º da CRP não implica que seja apenas salvaguardado o acesso ao direito e aos tribunais dos cidadãos economicamente carenciados mas

“Não sendo gratuita a justiça, e instituído por lei um sistema de apoio judiciário capaz de garantir o acesso aos tribunais dos cidadãos com insuficiência de meios económicos, há que ponderar se a solução legal sobre custas [...] realiza ou não, relativamente aos cidadãos com capacidade contributiva média, o imperativo da norma do artigo 20.º, n.º 1, da Constituição”.

Assim, ainda que fundamentado em princípios distintos, a proteção conferida pelo mínimo de existência é transversal a todos os tributos implicando que todos vejam

¹⁰³ Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 422/2000, de 1 de outubro de 2000. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20000422.html>.

¹⁰⁴ Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 409/94, de 17 de maio de 1994. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19940409.html>; Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 161/93, de 9 de fevereiro de 1993. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19930161.html>; Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 467/91, de 18 de dezembro de 1991. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19910467.html>.

¹⁰⁵ Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 374/2009, de 23 de julho de 2009. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20090374.html>; Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 255/2007, de 30 de março de 2007. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20070255.html>.

salvaguardada a parcela de rendimentos que lhes permita fazer face às suas necessidades vitais e, na ausência de rendimentos que lhes permitam aceder a determinados serviços, lhes seja garantido o acesso aos mesmos isentando-os (ou reduzindo) do pagamento da taxa respetiva.

1.3. Regime jurídico do mínimo de existência

Na jurisdição portuguesa, o regime jurídico do mínimo de existência está apenas previsto no Código do IRS. Enquanto imposto direto, o IRS tem como objeto de tributação o rendimento das pessoas singulares.

Tendo em conta do estatuído no n.º 1 do artigo 104.º da CRP,

“o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar”.

Do *supra* referido, sobressai que as características da unicidade¹⁰⁶ e progressividade¹⁰⁷ do imposto, assim como o respeito das necessidades do agregado familiar¹⁰⁸ têm de estar sempre presentes sob pena de o mesmo enfermar de inconstitucionalidade. Deste modo, o facto de o IRS estar assente numa conceção cedular determinando que as várias fontes de rendimento possam ser alvo de tratamento diferente¹⁰⁹ – v.g. limitação da dedutibilidade de custos em

¹⁰⁶ Visando combater a ineficiência que a criação de múltiplos impostos sobre o rendimento gera, o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares deve ser único dado que só assim se consegue obter uma consideração global de cada sujeito passivo ou agregado familiar. Neste sentido, *vide* SALDANHA SANCHES, JOSÉ, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, pp. 287-288.

¹⁰⁷ A progressividade do imposto implica que o mesmo seja adequado ao rendimento efetivo de cada agregado familiar determinando que, à medida que o rendimento aumenta, o imposto pago também aumenta.

¹⁰⁸ Através do aumento da progressividade do imposto tendo em conta o rendimento e permitindo o abatimento de certas despesas ao rendimento coletável por afetarem as necessidades do sujeito passivo e do seu agregado familiar. Deste modo, ao permitir deduções familiares, v.g. de despesas de saúde, despesas escolares, o legislador entendeu que a redução da capacidade contributiva que estas implicam deve ser colmatada com a adequação do imposto às circunstâncias pessoais e familiares do sujeito passivo. Assim, deve ter sempre em mente a adoção de medidas fiscais que beneficiem a constituição de família em detrimento daquelas que a possam prejudicar.

¹⁰⁹ Nos termos do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IRS, os rendimentos objeto de tributação são divididos pelas seguintes categorias:

- Categoria A – Rendimentos do trabalho dependentes;
- Categoria B – Rendimentos empresariais e profissionais;

certas fontes de rendimento, presunções sobre determinados rendimentos – não permite que as características essenciais que o conformam possam ser postas de lado.

Introduzida em 1989 aquando da criação do Código do IRS¹¹⁰, a consagração do mínimo de existência no artigo 73.º do Código do IRS determinava que

*“Da aplicação das taxas estabelecidas no artigo 71.º nunca poderá resultar a disponibilidade de um rendimento global bruto, líquido de imposto, inferior ao valor anual do salário mínimo nacional”*¹¹¹.

A doutrina tradicional, identificando o mínimo de existência com o conjunto de rendimentos necessários para que o sujeito passivo possa proceder à sua subsistência e do seu agregado familiar, destacou a necessidade de se introduzir, em sede do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, uma garantia de proteção da parcela de rendimentos considerada vital para sua sobrevivência. Assim, e não obstante a dificuldade de quantificação do mesmo, o legislador viu-se compelido a incorporar, em sede do imposto sobre rendimento das pessoas singulares, a figura do mínimo de existência. Hodiernamente, o artigo 70.º do Código do IRS¹¹², sobre a epígrafe “*mínimo de existência*”, determina que

“1 - Da aplicação das taxas estabelecidas no artigo 68.º não pode resultar, para os titulares de rendimentos predominantemente originados em trabalho dependente ou em pensões, a disponibilidade de um rendimento líquido de imposto inferior ao valor anual da retribuição mínima mensal acrescida de 20 % nem resultar qualquer imposto para os mesmos rendimentos, cuja matéria colectável, após a aplicação do quociente conjugal, seja igual ou inferior a (euro) 1911.

2 - Ao rendimento colectável dos agregados familiares com três ou quatro dependentes ou com cinco ou mais dependentes, cujo montante

-
- Categoria E – Rendimentos de capitais;
 - Categoria F – Rendimentos prediais;
 - Categoria G – Incrementos patrimoniais;
 - Categoria H – Pensões.

¹¹⁰ Criado pelo Decreto-lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro.

¹¹¹ De acordo com a redação dada pelo Decreto-lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro.

¹¹² De acordo com a redação dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro.

seja, respectivamente, igual ou inferior ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado acrescido de 60% ou igual ou inferior ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado acrescido de 120%, não são aplicadas as taxas estabelecidas no artigo 68.º”

O primeiro aspeto que merece a nossa atenção respeita ao facto de estarmos perante um regime que apenas se aplica aos titulares de rendimentos predominantemente originados em trabalho dependente. Assim, não será alvo de tributação a parcela de rendimentos que, no entender do legislador, não revele uma efetiva capacidade contributiva do seu titular, tendo em conta as necessidades vitais ligadas à sobrevivência da pessoa humana¹¹³. Contudo, tendo em conta que o regime em causa apenas protege os titulares de rendimentos predominantemente originados em trabalho dependente, os contribuintes que obtenham rendimentos através de trabalho por conta própria não são abrangidos pelo mínimo de existência.

No âmbito dos rendimentos de categoria B, o n.º 4 do artigo 3.º do Código do IRS determina que

“São excluídos de tributação os rendimentos resultantes de actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias quando o valor dos proveitos ou das receitas, isoladamente ou em cumulação com os rendimentos ilíquidos sujeitos, ainda que isentos, desta ou de outras categorias que devam ser ou tenham sido englobados, não exceda por agregado familiar quatro vezes e meia o valor anual do IAS”¹¹⁴.

Deste modo, procedeu-se à extensão da proteção conferida pelo mínimo de existência excluindo de tributação os rendimentos provenientes de atividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias. Não obstante a referida extensão, se apenas estão abrangidos “os rendimentos resultantes de actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias”, então os rendimentos obtidos pelos demais trabalhadores por conta própria ficam excluídos da proteção conferida pelo mínimo de existência uma vez que

¹¹³ RODRIGUES, JOÃO PEDRO SILVA, “Algumas reflexões sobre a não tributação dos rendimentos essenciais à existência como um direito fundamental”, *op. cit.*, p. 33.

¹¹⁴ Redação dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro.

não existe qualquer disposição legal que isente de tributação – até um determinado montante – os rendimentos que obtêm.

Esta solução não pode deixar de ser vista com surpresa e perplexidade. A escolha da profissão que permita a cada cidadão trabalhar para viver é uma decisão individual e profundamente livre. Deste modo, abstratamente, todos os cidadãos poderão ser caracterizados como “*trabalhadores independentes*” dado que a situação de “*dependência*” conferida pelo vínculo laboral não é uma decisão individual livre. Na verdade, contrariamente ao que o legislador fiscal pretende fazer crer, o “estado natural” dos cidadãos é o de trabalhador não dependente. Contudo, quer o Código do IRS, quer o Código do IRC parecem entender que os trabalhadores que não dispõem de um vínculo laboral com subordinação jurídica face a uma entidade empregadora são, por um motivo inexplicável, “*ricos*” ou, no mínimo, “*independentes por vontade própria*”. Como tal, os rendimentos por estes obtidos não são merecedores da proteção conferida pelo mínimo de existência. Por sua vez, facto de, no nosso ordenamento jurídico, haver liberdade de iniciativa económica pode tornar a ausência da proteção do mínimo de existência no âmbito de todos os rendimentos mais gritante. Imaginemos o caso do proprietário de uma banca de jornais ou de uma mercearia – formal e substantivamente um empresário em nome individual que retira o seu sustento da sua atividade comercial. Não terá esse comerciante direito à proteção do mínimo de existência? O mesmo se diga de todo um conjunto de profissionais que prestam habitualmente serviços a título individual: canalizadores, empreiteiros, engraxadores, médicos, advogados, contabilistas etc. Fará sentido condicionar a proteção em questão à constituição por esses profissionais de sociedades com fins lucrativos das quais se possam tornar trabalhadores ou gerentes e, desse modo, auferir rendimentos de “*trabalho dependente*”? Salvo devido respeito, cremos que a resposta a esta questão não poderá deixar de ser negativa.

A dualidade de regimes – ainda que, provavelmente, concebida para fazer face às preocupações relativas à fraude e evasão fiscal¹¹⁵ – é, deste modo, geradora de desigualdades configurando uma inconstitucionalidade por omissão fruto da incompleta consagração do direito ao mínimo de existência. Tal poder-se-á

¹¹⁵ RODRIGUES, JOÃO PEDRO SILVA, “Algumas reflexões sobre a não tributação dos rendimentos essenciais à existência como um direito fundamental”, *op. cit.*, p. 33.

“justificar”, de acordo com o pensamento de DIOGO LEITE CAMPOS e de MÓNICA LEITE CAMPOS, tendo em conta uma “*sociedade pouco atenta aos direitos humanos e à sua tutela sendo, pois, fundamental o respeito por condições dignas de vida*”¹¹⁶. Mas é importante notar que esta falta de proteção adequada do mínimo de existência acaba assim por ser, também ela e em certa medida, indutora da fraude e evasão fiscal dos empresários em nome individual, para quem a sub-declaração de rendimentos se apresenta, ao fim ao cabo, como a alternativa possível para proteger aquele mínimo.

Por outro lado, apesar do Código do IRS permitir uma série de deduções à coleta do imposto¹¹⁷, v.g. despesas de saúde, despesas de educação, encargos com lares

¹¹⁶ LEITE CAMPOS, DIOGO/LEITE CAMPOS, MÓNICA, *Direito Tributário*, 2.^a Edição, Coimbra, Almedina, 2000, p.133.

¹¹⁷ Vide artigo 78.º do CIRS:

“1. À colecta são efectuadas, nos termos dos artigos subsequentes, as seguintes deduções relativas:

- a) Aos sujeitos passivos, seus dependentes e ascendentes;
- b) Às despesas de saúde;
- c) Às despesas de educação e formação;
- d) Às importâncias respeitantes a pensões de alimentos;
- e) Aos encargos com lares;
- f) Aos encargos com imóveis;
- g) Aos encargos com prémios de seguros de vida previstos no artigo 87.º;
- h) Às pessoas com deficiência;
- i) À dupla tributação internacional;
- j) Aos benefícios fiscais.

2 - São ainda deduzidos à colecta os pagamentos por conta do imposto e as importâncias retidas na fonte que tenham aquela natureza, respeitantes ao mesmo período de tributação, bem como as retenções efectuadas ao abrigo do artigo 11.º da Directiva n.º 2003/48/CE, de 3 de Junho.

3 - As deduções referidas neste artigo são efectuadas pela ordem nele indicada e apenas as previstas no número anterior, quando superiores ao imposto devido, conferem direito ao reembolso da diferença.

4 - Em caso algum, as deduções previstas no n.º 1, sujeitas aos limites constantes da tabela prevista no n.º 7, podem deixar aos sujeitos passivos rendimento líquido de imposto menor do que aquele que lhe ficaria se o seu rendimento colectável correspondesse ao limite superior do escalão imediatamente inferior.

5 - As deduções previstas no n.º 1 aplicam-se apenas aos sujeitos passivos residentes em território português.

6 - As deduções referidas nas alíneas a) a h) bem como na alínea j) do n.º 1 só podem ser realizadas:

a) Mediante a identificação fiscal dos dependentes, ascendentes, colaterais ou beneficiários a que se reportem, feita na declaração a que se refere o n.º 1 do artigo 57.º;

b) Mediante a identificação, em factura emitida nos termos legais, do sujeito passivo ou do membro do agregado a que se reportem, nos casos em que envolvam despesa.

7 - A soma das deduções à colecta previstas nos artigos 82.º, 83.º, 83.º-A, 84.º e 85.º não pode exceder os limites constantes da seguinte tabela:

Escalão de rendimento coletável	Limite
Até 7 000	Sem limite
De mais de 7 000 até 20 000	1250
De mais de 20 000 até 40 000	1000
De mais de 40 000 até 80 000	500
Superior a 80 000	0

entre outras, e de estas poderem ser configuradas como despesas que visam satisfazer as necessidades vitais do contribuinte e do seu agregado familiar – necessidades que integram o núcleo de proteção conferido pelo mínimo de existência – estas não podem ser confundidas com a proteção conferida pelo mínimo de existência. Em bom rigor, não obstante gozarem de um grau de generalidade que permite que os contribuintes que tenham encargos familiares possam ver reconhecida a redução da sua capacidade contributiva aplicando-se independentemente da natureza dos rendimentos obtidos, a solução acolhida pelo Código do IRS não deve ser aplaudida. Ao imputar como rendimento coletável o rendimento necessário para satisfazer as necessidades vitais do contribuinte, a referida solução viola o princípio da capacidade contributiva¹¹⁸.

BARNUEVO FABO, no âmbito do ordenamento jurídico espanhol, tece uma crítica similar, considerando que estamos perante uma técnica incorreta. Acompanhando o pensamento do referido autor,

*“su consideración jurídica deba tener lugar en la base imponible [...] Y ello constituye un reproche que no sólo es dogmático, sino que también tiene importantes consecuencias jurídicas. En efecto, al corregirse la pérdida de capacidad económica derivada de la atención del mínimo existencial mediante una deducción fija en la cuota, y a consecuencia de la naturaleza progresiva del Impuesto, el efecto desgravatorio de esta disposición resulta inversamente proporcional a la riqueza de los sujetos beneficiados por la misma”*¹¹⁹.

8 - Os limites previstos para os 2.º, 3.º e 4.º escalões de rendimentos na tabela constante do número anterior são majorados em 10 % por cada dependente ou afilhado civil que não seja sujeito passivo do IRS.

9 - Nos casos em que, por divórcio, separação judicial de pessoas e bens, declaração de nulidade ou anulação do casamento, as responsabilidades parentais relativas aos filhos são exercidas em comum por ambos os progenitores, as deduções à colecta são efectuadas nos seguintes termos:

a) 50 % dos montantes fixados na alínea d) do n.º 1 e no n.º 3 do artigo 79.º e nos n.os 1, 2 e 6 do artigo 87.º, relativamente a cada dependente;

b) 50 % do limite previsto no n.º 4 do artigo 87.º, respectivamente, por cada dependente;

c) 50 % dos restantes limites estabelecidos para as deduções previstas nas alíneas b), c), e) e j) do n.º 1 deste artigo e no n.º 2 do artigo 74.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, salvo se no mesmo agregado existirem outros dependentes que não estejam nestas condições”.

¹¹⁸ RODRIGUES, JOÃO PEDRO SILVA, “Algumas reflexões sobre a não tributação dos rendimentos essenciais à existência como um direito fundamental”, *op. cit.*, p. 34.

¹¹⁹ FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, *op. cit.*, p. 83.

O autor salienta ainda que

“la deducción por hijos pierde su eficacia compensadora a medida que aumenta el nivel de ingresos del sujeto pasivo, tendremos también que aceptar que el sistema tiende a igualar en gravamen, a medida que aumentan sus bases liquidables regulares, a quinen tiene hijos y a quienes no los tienen. Lo cual puede resultar contrario al principio de igualdad tributaria, pues supone no reconocer jurídicamente la existencia de diferencias entre ambos supuestos, pese a que, por su naturaleza, serían claramente merecedores de un trato diferenciado en virtud de los principios de capacidad económica y protección de la familia”¹²⁰.

Como já salientámos, a proteção conferida pelo mínimo de existência pode ser legalmente consagrada, quer através da não tributação de um determinado escalão de rendimentos considerados como essenciais para satisfazer as necessidades vitais da pessoa e do seu agregado familiar, quer mediante a dedução das despesas com os encargos vitais que constituem o mínimo de existência. Tal deverá ter lugar no montante da matéria coletável uma vez que é este que reflete a existência de capacidade contributiva¹²¹. Na verdade, se tais despesas – por serem essenciais à subsistência do indivíduo e do seu agregado familiar – não são valoradas para efeitos de manifestação de capacidade contributiva que permita ao sujeito passivo contribuir para fazer face à despesa pública, então não podem ser imputadas como rendimento coletável. Assim, acompanhamos o pensamento do referido autor dado que a efetivação do mínimo de existência deverá operar através da redução da base tributável dado que, além de se revelar tecnicamente correta, é uma técnica mais transparente. Esta técnica permite que o contribuinte tenha plena consciência da

¹²⁰ FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, *op. cit.*, p. 90.

¹²¹ Neste sentido, *vide* RODRIGUES, JOÃO PEDRO SILVA, “Algumas reflexões sobre a não tributação dos rendimentos essenciais à existência como um direito fundamental”, *op. cit.*, p. 34; MOLINA, PEDRO HERRERA, “Fundamento y Configuración del Mínimo Personal Y Familiar”, *El mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado*, *op. cit.*, p. 10; ANTÓN, FERNANDO SERRANO, “Derecho Comparado: Panorámica General”, *El mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado*, *op. cit.*, p. 56.

parcela de rendimentos que é protegida pelo mínimo de existência devido aos encargos por si apresentados. Ainda que, tal como defende PEDRO HERRERA MOLINA, não obstante a proteção conferida pelo mínimo de existência poder ser legalmente consagrada recorrendo a vários métodos – exigindo-se apenas que respeitem as devidas exigências constitucionais¹²² – a técnica das deduções à coleta utilizada pelo legislador fiscal português não é a que melhor realiza a finalidade de tributar respeitando a capacidade contributiva. Como acabámos de sustentar, tal deve-se ao facto de o mínimo de existência exigir que a parcela de rendimentos que não espelhe capacidade contributiva do seu titular não possa ser, de todo, alvo de tributação nem integrar a base de cálculo do imposto devido¹²³ -

124

¹²² MOLINA, PEDRO HERRERA, “Fundamento y Configuración del Mínimo Personal Y Familiar”, *El mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado*, op. cit., p. 10.

¹²³ ANTÓN, FERNANDO SERRANO, “Derecho Comparado: Panorámica General”, *El mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado*, op. cit., p. 69.

¹²⁴ Podemos afirmar que é comumente aceite a não tributação dos rendimentos necessários para a subsistência do indivíduo. No entanto, cada país lança mão de várias técnicas para efetivar a proteção conferida pelo mínimo de existência. A título de exemplo, países como a Alemanha, Bélgica, França, Estados Unidos da América, Grécia, Irlanda, Inglaterra, Suécia ou Suíça optaram por isentar os rendimentos integrantes do mínimo de existência, subtraindo-os ao montante da matéria coletável. Por outro lado, na Áustria, Canadá, Dinamarca, Itália, Nova Zelândia, ou mesmo entre nós, recorre-se ao sistema de deduções à coleta permitindo a consideração fiscal de certas despesas. ANTÓN, FERNANDO SERRANO, “Derecho Comparado: Panorámica General”, *El mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado*, op. cit., pp. 58-69; OCDE, *The role of tax reform in central and eastern european economics*, Paris, OCDE, 1991.

Capítulo § 2.º

Fundamentos da Proteção do Mínimo de Existência

2. Fundamentos da proteção do mínimo de existência

O artigo 24.º, I, da Constituição do Liechtenstein determina que

*“O Estado estabelecerá por via legislativa um sistema tributário igualitário, por meio da fixação de um mínimo existencial isento e uma maior incidência sobre as fortunas e rendas mais altas”*¹²⁵.

À semelhança da Constituição do Liechtenstein, também a Constituição de 1962 do Kuwait¹²⁶, a Constituição do Brasil de 1988¹²⁷ ou a Constituição do Japão¹²⁸ consagram, expressamente, o mínimo de existência. Pelo contrário, a Constituição da República Portuguesa não consagra, expressamente no seu texto constitucional, a protecção do mínimo de existência¹²⁹. Deste modo, a doutrina e a jurisprudência têm tentado descortinar o fundamento do mínimo de existência para que se possa compreender a sua razão de ser e determinar a sua amplitude¹³⁰. Para tal, têm sido apresentadas três posições distintas. A primeira posição, apresentada por GIARDINA, sustenta que o mínimo de existência corresponde a uma retribuição

¹²⁵ MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español op. cit.*, p. 29; ZILVETI, FERNANDO AURÉLIO, *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva, op. cit.*, p. 206; FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF, op. cit.*, p. 13.

¹²⁶ Artigo 48.º da Constituição do Kuwait de 11 de novembro de 1962. Citado por MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español, op. cit.*, p. 29.

¹²⁷ Artigo 7.º da Constituição do Brasil de 5 de outubro de 1988, citado por MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español, op. cit.*, p. 29.

¹²⁸ Artigo 25.º da Constituição do Japão. Citado por Ricardo Lobo Torres, TORRES, RICARDO LOBO, “Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia”, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: “Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia”*, 2.ª Edição, Rio de Janeiro, Renovar, 1989, p. 142.

¹²⁹ Tal como acontece com a Constituição de Bona. Neste sentido, *vide* MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español, op. cit.*, 1999, p. 29.

¹³⁰ FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF, op. cit.*, pp. 25-26.

material do capital humano empregue na produção de riqueza lançando mão da lógica da dedução ao rendimento obtido das despesas necessárias para a sua produção/manutenção. Em segundo lugar, VOGEL sustenta que apenas o rendimento disponível é passível de tributação dado que as despesas realizadas em razão das exigências sociais previstas no Código Civil não podem ser consideradas rendimento tributável¹³¹. Por fim, MARTÍN DELGADO sustenta que o mínimo de existência encontra fundamento na supremacia das necessidades vitais, relativamente a quaisquer outras necessidades, não se podendo exigir o sacrifício da exigência de cada um para pagar impostos.

Debruçando-se sobre as referidas teorias, DIEGO FABO rejeita, desde logo, a primeira posição dado que, no seu entender, o fundamento do mínimo de existência reside no princípio da capacidade contributiva que exige e justifica, em simultâneo, a não tributação da parcela de rendimentos destinada a fazer face às necessidades básicas do ser humano, independentemente da fonte de onde provenham¹³². Deste modo, de acordo com tal pensamento, não tem qualquer revelância a fonte de proveniência do rendimento obtido – isto é, se provém do trabalho próprio do contribuinte, se é remuneração devida pelo seu esforço pessoal ou se é a contraprestação pelo capital humano investido – relevando apenas a afetação da riqueza à satisfação das necessidades elementares do ser humano. No entanto, tal como salienta DIEGO FABO, deve ser reconhecido algum mérito à tese de GIARDINA uma vez que a mesma permite demonstrar que o rendimento proveniente do trabalho que remunere o capital humano pode ser motivo para diminuir o imposto sobre o rendimento no âmbito do trabalho pessoal. Como salienta, e bem, o autor,

“ese tipo de decisiones, que resultarán constitucionalmente admisibles siempre que la consecuencia judicial resultante fuera adecuada y proporcionada al fin perseguido, constituyen una manifestación de la libertad de configuración del legislador y por tanto se encuentran en una esfera de protección judicial distinta de la preservación de

¹³¹ FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, *op. cit.*, pp. 25-26.

¹³² FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, *op. cit.*, pp. 26-27.

*gravamen del mínimo existencial*¹³³.

A tese de VOGEL também é rejeitada por DIEGO FABO dado que, no entender do autor, o mínimo de existência não deve ser identificado como decorrente da pensão de alimentos prevista no Código Civil por estarem em causa valores e objetivos diversos, delimitados pelas respetivas áreas do direito que entram em ação¹³⁴. Na verdade, ainda que possamos encontrar alguma similitude entre o mínimo de existência e a prestação de alimentos prevista no Código Civil, esta não tem de coincidir com o mínimo de existência uma vez que este apenas integra as necessidades vitais do indivíduo e da sua família. Pelo contrário, a pensão de alimentos, visando proporcionar ao seu beneficiário o máximo de conforto material pode, mediante as necessidades e possibilidades de autosubsistência do alimentando e a condição social do devedor e credor do alimentos¹³⁵, “ultrapassar, e de modo significativo, aquele mínimo à vida e a uma vida minimamente digna como pessoa”¹³⁶. O facto de, pelo contrário, não raras vezes o montante atribuído a título de pensão de alimentos poder ser inferior ao mínimo de existência – quer devido à impossibilidade de satisfação do mínimo de existência por parte do devedor, quer pela possibilidade de autossustento do credor¹³⁷ – não implica uma conclusão diversa. Admitindo que a pensão de alimentos possa ultrapassar, significativamente, a satisfação das necessidades básicas para a subsistência do indivíduo, não podemos, por conseguinte, identificá-la como coincidente com o “mínimo vital”. Na verdade, aquilo que exceder o mínimo vital é, inclusivamente, passível de tributação. Por fim, e acompanhando DIEGO FABO, a terceira posição é aquela que, em nosso entender, merece ser acolhida. Na verdade, tal como temos vindo a referir, o mínimo de existência encontra o seu fundamento na (ausência) da capacidade contributiva. Assim, sempre que o titular de rendimentos potencialmente passíveis de tributação não revele aptidão para contribuir para fazer

¹³³ FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, *op. cit.*, p. 27.

¹³⁴ FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, *op. cit.*, pp. 27-28.

¹³⁵ Art. 2004.º e art. 2015.º do Código Civil.

¹³⁶ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, *op. cit.*, p. 523.

¹³⁷ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, *op. cit.*, p. 544. Rejeitando a criação de um imposto negativo para fazer face às situações de carência, *vide* NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, *op. cit.*, p. 544, nota 1009.

face à despesa pública, então os seus rendimentos não poderão ser tributados, sob pena de se incorrer numa clara violação à Lei Fundamental.

2.1. A capacidade contributiva e o direito à não tributação dos rendimentos essenciais à existência da pessoa humana

Como referimos no início deste capítulo, contrariamente ao que acontece com outras Constituições, a Constituição da República Portuguesa não consagra, expressamente, o princípio da capacidade contributiva¹³⁸. Contudo, a Carta Constitucional de 1826 consagrava a tributação dos cidadãos “*conforme os haveres*” e a Constituição de 1933 consagrava a tributação dos cidadãos “*conforme os seus haveres*” determinando a sujeição de todos os cidadãos ao pagamento de impostos para fazer face aos encargos públicos¹³⁹. Deste modo, a longa tradição constitucional que o princípio da capacidade contributiva tem implica que ainda hoje, não obstante a inexistência da sua consagração expressa, continue a ser considerado critério fundamental da Constituição Fiscal. Por conseguinte, é no princípio da igualdade que a doutrina tem encontrado acolhimento constitucional para o referido princípio¹⁴⁰⁻¹⁴¹.

¹³⁸ Veja-se o artigo 23.º da Constituição Italiana ou o artigo 31.º da Constituição Espanhola que consagram, expressamente, o princípio da capacidade contributiva. Artigos citados por RODRIGUES, JOÃO PEDRO SILVA, “Algumas reflexões sobre a não tributação dos rendimentos essenciais à existência como um direito fundamental”, *op. cit.*, p. 7, nota 5.

¹³⁹ Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 84/03; de 12 de fevereiro de 2003. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030084.html>; Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 601/2004, de 12 de outubro de 2004. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20040601.html>.

¹⁴⁰ A Constituição de Bona também não consagra o princípio da capacidade contributiva como critério que deve presidir ao pagamento de impostos. Não obstante, quer a doutrina, quer a jurisprudência têm considerado que o mesmo decorre do princípio da igualdade garantindo-lhe, por conseguinte, dignidade constitucional. FRÍAS, GARCÍA ÁNGELES, “El mínimo de existencia en el Impuesto sobre la Renta alemán”, *op. cit.*, p. 21.

Salientando que o referido princípio tem sido deduzido a partir do artigo 3.º da Constituição, ainda que esta não se refira, expressamente, à tributação de acordo com a capacidade contributiva nem se encontre tal referência na legislação fiscal alemã, *vide* MARTUL-ORTEGA, YEBRA, “Los principios del Derecho Financiero y Tributario en la Ley Fundamental de Bonn (III)”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 209, 1990, p. 1058. A doutrina alemã também chama à colação o princípio do Estado de Direito, Estado Social, direito de propriedade e normas relativas aos impostos para fundamentar o princípio da capacidade contributiva. MOLINA, PEDRO HERRERA, *Capacidad económica y sistema fiscal*, Madrid, Marcial Pons, 1998, p. 30.

¹⁴¹ Salientando que a incorporação do princípio da capacidade contributiva em alguns textos constitucionais se deve mais a uma longa tradição histórica do que à verdadeira necessidade jurídica sendo, por conseguinte, prescindível a sua consagração expressa, *vide* VALCÁRCEL, ERNESTO LEJEUNE, “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Madrid, Edersa, 1980, p. 119; PRIETO, LUIS MARÍA CAZOLA, “Comentarios al art. 31 de la Constitución”, *Civitas - Revista*

Recorrendo às palavras de CASALTA NABAIS,

*“a vigência do princípio da capacidade contributiva não carece dum preceito constitucional específico e directo, reconduzindo-se o seu fundamento jurídico ao sentido e alcance do princípio geral da igualdade decorrente das diversas concretizações constantes do texto constitucional e da sua adequada articulação com os preceitos e princípios constitucionais relativos aos impostos ou mesmo aos direitos fundamentais”*¹⁴²⁻¹⁴³.

Na verdade, o n.º 2 do artigo 13.º da CRP, consagrando o princípio da igualdade, titula um valor característico que subjaz ao princípio da capacidade contributiva: a vertente *uniformizadora* que este encerra ao determinar que todos devem pagar impostos segundo o mesmo critério – a capacidade contributiva que demonstrem possuir. Enquanto critério base para a incidência e repartição de impostos, a capacidade contributiva determina que o contribuinte deva pagar impostos de acordo com a capacidade contributiva que, efetivamente, possua e não segundo o que eventualmente pudesse receber em bens ou serviços públicos – critério do benefício. Por sua vez, a ausência da consagração constitucional do mesmo

Española de Derecho Financiero, 1980, p. 393. Em sentido contrário, vide MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El mínimo exento en el sistema tributario español*, op. cit., p. 30. No entanto, para CENCERRADO MILLÁN, a constitucionalização do princípio da capacidade contributiva, tal como acontece com a Constituição Italiana e com a Constituição Espanhola, garante que os respetivos Tribunais Constitucionais não possam omitir a referência a tal princípio aquando da resolução de casos tributários que o chamem à colação, *maxime* quando esteja em causa o mínimo de existência. Para o autor, a não consagração do princípio da capacidade contributiva, tal como acontece na Constituição de Bona, permitiu que o Tribunal Constitucional alemão não fizesse referência ao princípio da capacidade contributiva na sentença de 25 de setembro de 1992, relativamente ao mínimo de existência, chegando a uma conclusão considerada “um retrocesso” pela maioria da doutrina alemã. MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El mínimo exento en el sistema tributario español*, op. cit., p. 30.

¹⁴² NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, op. cit., p. 449.

¹⁴³ Salientando que a proteção do mínimo de existência não deriva de uma norma constitucional autónoma que a consagre, expresamente, antes derivando do princípio da capacidade contributiva, vide ETCHEGOYEN, MARCOS F. GARCÍA, *El principio de capacidad contributiva – Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino*, op. cit., pp. 263-264. Por outro lado, defendendo que a proteção constitucional do mínimo de existência deriva do artigo 53.º da Constituição Italiana, vide GIARDINA, EMÍLIO, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, op. cit., pp. 436 e 447. Por sua vez, MANZONI considera que o mínimo de existência (mínimo vital) está consagrado, implicitamente, no artigo 53.º, MANZONI, IGNACIO, *Il principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano*, op. cit., p. 75.

Em Espanha, CENCERRADO MILLÁN relaciona o mínimo de existência com o art. 31.1. da Constituição Espanhola salientando que o mesmo é um verdadeiro reverso jurídico do princípio da capacidade contributiva, MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El mínimo exento en el sistema tributario español*, op. cit., p. 63.

contrasta com a sua consagração em legislação infraconstitucional. Na verdade, o artigo 4.º da LGT acolhe, expressamente, o princípio da capacidade contributiva determinando que os impostos assentam, essencialmente, na capacidade contributiva revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património.

Do exposto, parece-nos que a ausência da consagração constitucional expressa do princípio da capacidade contributiva não é, de todo, inócua. Em bom rigor, o acolhimento expresso do princípio da capacidade contributiva na Lei Fundamental conferir-lhe-ia uma dignidade constitucional projetada no dever fundamental de pagar impostos, enquanto meio com aptidão para fazer face à despesa pública e enquanto configuração do próprio sistema fiscal, *maxime* tendo em conta os princípios de justiça que lhe presidem. Por conseguinte, acompanhamos o pensamento de BAYONA DE PEROGORDO e de MARÍA TERESA SOLER ROCH ao sustentarem que, no âmbito do ordenamento jurídico espanhol, é da maior importância a consagração expressa, no texto da Lei Fundamental, do princípio da capacidade contributiva. Assim, salientam os referidos autores, que

*“Todas estas relaciones, que deben ser analizadas profundizando en el contenido del principio de capacidad contributiva y que inciden no sólo en la estructura de los distintos tributos (aspecto material), sino también en su aplicación (aspecto funcional), no podrían proyectarse de igual modo en la configuración dogmática del Derecho Tributario, no valorarse adecuadamente en sede jurisdiccional, en ausencia de una mención expresa de aquel principio, como la que ofrece la norma contenía en el 31-1.º de nuestra Constitución”*¹⁴⁴.

Qual é, por conseguinte, a relação entre o princípio da capacidade contributiva e o mínimo de existência? A doutrina italiana e a doutrina espanhola têm, desde cedo, sustentado que o mínimo de existência emerge do princípio da capacidade contributiva. Para tal, salientam a longínqua ligação existente entre o mínimo de existência e o princípio da capacidade contributiva que remonta às primeiras

¹⁴⁴ PEROGORDO, JUAN JOSÉ BAYONA DE/ ROCH, MARÍA TERESA SOLER, *Derecho Financiero*, Vol. I, 2.ª Edição, Alicante, Libreria Compás, 1989, p. 196.

formulações efetuadas nos estudos de Finanças Públicas. Assim, tendo em conta que o princípio da não tributação da parcela de rendimentos afeta à satisfação das necessidades vitais tem sido considerado uma implicação necessária e lógica do princípio da capacidade contributiva, então também o mínimo de existência é acolhido pelo texto constitucional¹⁴⁵.

Como temos vindo a salientar, o princípio da capacidade contributiva determina que o imposto deve ser repartido de acordo com a capacidade contributiva que cada um demonstre ter para o suportar. Enquanto pressuposto determinante do dever de pagar impostos, a capacidade contributiva *é a capacidade abstrata que o contribuinte possui para contribuir para suportar os encargos públicos*¹⁴⁶. Assim, aos contribuintes que demonstrem ter uma força económica maior deve corresponder um imposto maior; pelo contrário, aos contribuintes que demonstrem ter uma força económica menor deve corresponder um imposto menor¹⁴⁷. Desta forma, é a força económica que cada contribuinte revele que vai determinar a existência (ou ausência) de capacidade contributiva que lhe permitirá contribuir para fazer face à despesa pública¹⁴⁸. Para além do referido, o princípio da capacidade contributiva implica que contribuintes com a mesma capacidade contributiva paguem os mesmos impostos – igualdade horizontal – e que os contribuintes com diverentes capacidades contributivas paguem impostos diferentes – igualdade vertical. Só a configuração deste princípio nestas duas vertentes satisfaz a intenção aristotélica de justiça distributiva: tratar igual o que é igual e tratar de forma desigual o que é desigual, na medida da diferença¹⁴⁹. Deste modo, se todos aqueles que demonstram possuir capacidade contributiva devem

¹⁴⁵ GIARDINA, EMÍLIO, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, op. cit., p. 447. No mesmo sentido, vide MANZONI, IGNACIO, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, op. cit., p. 75.

¹⁴⁶ LEITE CAMPOS, DIOGO/LEITE CAMPOS, MÓNICA, *Direito Tributário*, op. cit., p. 127.

¹⁴⁷ VASQUES, SÉRGIO, “Capacidade Contributiva, Rendimento e Património”, op. cit., p. 24.

¹⁴⁸ Tal como salientam DIOGO LEITE CAMPOS e MÓNICA LEITE CAMPOS, “ninguém pagará impostos em virtude da sua religião, raça, instrução, residência etc. (o que já decorria do princípio constitucional da igualdade) mas em atenção à sua capacidade económica”, LEITE CAMPOS, DIOGO/LEITE CAMPOS, MÓNICA, *Direito Tributário*, op. cit., p. 125.

¹⁴⁹ Na verdade, o mínimo de existência é uma manifestação da igualdade material dado que assegura que as situações de desigualdade de facto, v.g. necessidades especiais, físicas, psíquicas, sejam tidas em conta para permitir isentar (ou atenuar) do pagamento de impostos de quem as titula. O princípio da igualdade material, ao disponibilizar ao legislador uma pauta jurídico-constitucional, racionalmente controlável, permite que se assegure a proteção do mínimo de existência proporcionando a todos os cidadãos uma vida com dignidade.

contribuir, por outro lado devemos acrescentar que eles devem contribuir apenas na medida da sua capacidade contributiva.

Em traços simples, a capacidade contributiva revela a idoneidade económica do contribuinte para poder participar no combate à despesa pública sem que tal sacrifique o indispensável a uma vida digna. Assim, tendo em conta que o imposto deve corresponder à força económica do contribuinte, o conteúdo positivo do princípio da capacidade contributiva implica que o imposto recaia sobre todas as manifestações de riqueza. Desde que estejamos perante realidades economicamente relevantes – rendimento, património e consumo – fica aberta a porta para a tributação da manifestação de riqueza ou do titular da mesma. Pelo contrário, sempre que estejamos perante realidades que não apresentem relevância económica – v.g. a mera existência do contribuinte – fica vedada qualquer forma de tributação por consubstanciar um imposto de capitação, negando o princípio da capacidade contributiva. Na verdade, tal como refere SÉRGIO VASQUES, “*que se possua cabeça não quer dizer que se possua mais coisa alguma*”¹⁵⁰.

Tal como tem sido unanimamente reconhecido, o imposto só pode começar onde comece a força económica real do contribuinte. A capacidade contributiva apresenta-se, deste modo, como pressuposto e limite da tributação¹⁵¹. Assim, por um lado, tal como afirmava MANZONI, não basta que um determinado agente demonstre possuir capacidade económica para poder ser alvo de tributação: é necessário que a capacidade económica revelada seja superior ao mínimo de existência. Deste modo, o princípio da capacidade contributiva funciona como pressuposto da tributação¹⁵². Por outro lado, o princípio da capacidade contributiva apresenta-se como limite da tributação dado que esta nunca poderá ir além da capacidade contributiva que o contribuinte demonstre.

¹⁵⁰ VASQUES, SÉRGIO, “Capacidade Contributiva, Rendimento e Património”, *op. cit.*, p. 26.

¹⁵¹ VASQUES, SÉRGIO, “Capacidade Contributiva, Rendimento e Património”, *op. cit.*, p. 27.

¹⁵² MANZONI, IGNACIO, *Il principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano*, *op. cit.*, p. 148.

Nas palavras de CENCERRADO MILLÁN,

*“el mínimo exento [...] se convierte en límite de la imposición, delimitando el nivel de riqueza que no puede ser alcanzado por la tributación”*¹⁵³.

Note-se que, para que uma determinada força económica possa ser alvo de tributação, é necessário que a riqueza que lhe está adstrita demonstre “a força económica real do contribuinte” tendo em conta os recursos afetos para a satisfação das necessidades elementares do contribuinte e do seu agregado familiar. É neste contexto que surge a personalização do imposto, ou seja, saber quem está por detrás da força económica que se pretende tributar e em que condições se encontram¹⁵⁴. Nesta sede, vale a pena relembrar as palavras de MARTUL-ORTEGA que, sintetizando o pensamento de TIPKE, salienta que

*“la capacidad (o de prestación) impositiva depende de la capacidad de prestación económica, ésta es la “capacidad de poder pagar impuestos” respetando un mínimo de existencia o más allá de este. La carga impositiva debe ser medida de acuerdo con esta capacidad y las leyes impositivas deben en su globalidad servir el principio en cuestión, y puntualiza Tipke que si un impuesto no está orientado de acuerdo con este principio, sino que le contradice, entonces tendrá que existir una justificación material, porque si no se produciría una violación contra el principio de igualdad”*¹⁵⁵.

¹⁵³ MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, op. cit., p. 38.

¹⁵⁴ VASQUES, SÉRGIO, “Capacidade Contributiva, Rendimento e Património”, op. cit., p. 27. Tal como salienta o autor, “no fundo, é precisamente isto que se pretende deixar claro quando se distingue a capacidade económica da capacidade contributiva [...] ou entre capacidade contributiva ou absoluta e subjetiva ou relativa”. Na verdade, sumariamente, podemos dizer que a capacidade económica se refere à potencialidade económica, manifestação de rendimento, património ou disposição do rendimento no consumo. Por sua vez, a capacidade contributiva pressupõe a existência de capacidade económica. Relativamente a esta distinção, Manzoni salienta que a não coincidência dos conceitos capacidade económica e capacidade contributiva deduz-se, desde logo, da não tributação do mínimo vital o que significa a não tributação do mínimo de capacidade económica necessário para fazer face às necessidades primárias essenciais à existência humana. MANZONI, IGNACIO, *Il principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano*, op. cit., p. 74.

¹⁵⁵ MARTUL-ORTEGA, YEBRA, “Los principios del Derecho Financiero y Tributario en la Ley Fundamental de Bonn (III)”, op. cit., p. 1059.

Assim, se o princípio da capacidade contributiva se apresenta como parâmetro da tributação, há que ter em conta que os rendimentos indispensáveis para a subsistência do ser humano, não sendo reveladores de capacidade contributiva, não podem ser relevados para efeitos de tributação. Dado que tais rendimentos são afetos à satisfação das necessidades vitais do contribuinte e do seu agregado familiar, ao não revelarem existência de capacidade contributiva, não podem ser sujeitos a tributação sob pena de violar os fundamentos que justificam a própria tributação. Só assim conseguiremos apurar, devidamente, o rendimento disponível que, enquanto expressão da capacidade contributiva do seu titular, poderá ser alvo de tributação. Deste modo, a parcela de rendimentos integrante do mínimo de existência goza de proteção constitucional e, não sendo indicativa de capacidade contributiva, não demonstra aptidão para fazer face aos gastos públicos¹⁵⁶. A exigência constitucional de justiça do sistema fiscal implica que, na ausência de riqueza (ou na presença de riqueza insuficiente), o poder tributário estadual não possa entrar em ação dado que a proteção conferida pelo mínimo de existência determina a não sujeição a tributação de tal parcela de rendimentos¹⁵⁷. Só os contribuintes que demonstrem ter real capacidade contributiva é que são chamados a contribuir para a despesa pública. Mais uma vez reforçamos: é a ausência de capacidade contributiva que justifica a não tributação dos rendimentos integrantes do mínimo de existência¹⁵⁸. Como bem refere JUAN PISÓN,

“Al ser indispensable que el objeto del tributo exprese no sólo la aptitud genérica para contribuir sino también la aptitud específica

¹⁵⁶ DORADO, FRANCISCO GARCÍA, *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de Tributación*, op. cit., pp. 137-138; FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, op. cit., pp. 24-25; SERRANO, CARMELO LOZANO, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, op. cit., p. 24.

¹⁵⁷ Neste sentido, vide MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El mínimo exento en el sistema tributário español*, op. cit., p. 63.

¹⁵⁸ Também no ordenamento jurídico italiano se tem fundamentado a não tributação dos rendimentos integrantes do mínimo de existência no princípio da capacidade contributiva. Neste sentido, veja-se, a título de exemplo, GIARDINA, EMÍLIO, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, op. cit., p. 448.

No ordenamento jurídico alemão, defendendo que o princípio da capacidade contributiva implica que seja salvaguardado o mínimo de existência do indivíduo só podendo haver tributação após a salvaguarda do mínimo vital do cidadão, veja-se, a título de exemplo, TIPKE, KLAUS, *Die Steuerrechtsordnung*, op. cit., pp. 408-410.

No ordenamento jurídico espanhol, o Tribunal Constitucional reconheceu que o mínimo de existência deveria ser protegido da tributação, dado que o contribuinte só pode contribuir de acordo com a sua capacidade contributiva. Sentença do Tribunal Constitucional Espanhol n.º 45/1989, de 20 de fevereiro de 1989, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.es/es/jurisprudencia/Paginas/Sentencia.aspx?cod=17877>.

para soportar la carga tributaria, es una consecuencia casi evidente que en los supuestos en que no existe dicha capacidad contributiva se exima de tributar, y a ello responden los mínimos exentos, cuya legitimidad está fuera de toda duda en cuanto suponen la ausencia del criterio rector y justificador de la tributación”¹⁵⁹.

Tendo em conta que o princípio da capacidade contributiva é dirigido, primeiramente, ao legislador, tal implica que este identifique factos “presuntivamente” demonstrativos de riqueza que, estando acima do mínimo indispensável, possam determinar a incidência do imposto em causa. Como tal, devem ser previstas taxas diferentes que permitam respeitar as diferenças entre a riqueza dos diversos contribuintes¹⁶⁰. O princípio da capacidade contributiva apresenta-se, assim, como verdadeiro direito fundamental implicando que o Estado se abstenha de subtrair a parcela de rendimentos afeta à satisfação das necessidades vitais do indivíduo. Deste modo, implica que os rendimentos do contribuinte apenas possam ser tributados quando, após salvaguardada a parcela de rendimentos afeta à satisfação das necessidades essenciais, o rendimento remanescente seja demonstrativo de riqueza.

Na sequência do que temos vindo a sustentar, a ausência de consagração expressa, no Texto Constitucional, do princípio da capacidade contributiva, não significa que não lhe seja reconhecido valor constitucional¹⁶¹. Na verdade, o facto de o mínimo de existência se alicerçar no princípio da capacidade contributiva, apresentando-se como uma exigência lógica, jurídica e de justiça do mesmo, implica que também seja merecedor de acolhimento constitucional¹⁶². Como já

¹⁵⁹ PISÓN, JUAN ARRIETA MARTÍNEZ DE, *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, Madrid, MacGraw-Hill, 1999, p. 33.

¹⁶⁰ CARRAZZA, ROQUE ANTÔNIO, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 19.^a Edição, São Paulo, Malheiros, 2003, p. 82.

¹⁶¹ São poucas as Constituições que consagram, expressamente, o mínimo de existência, determinando que o seu conteúdo deve ficar livre de tributação. Conforme salienta CENCERRADO MILLÁN, “*Las Constituciones suelen contener mandatos de justicia tributaria que ordenan la tributación conforme “a las posibilidades”, “a la riqueza”, “a la capacidad contributiva”, “a la capacidad económica”, etc*”. MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, *op. cit.*, p. 28.

¹⁶² SERRANO, CARMELO LOZANO, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, *op. cit.*, p. 24. No mesmo sentido, veja-se GIARDINA, EMÍLIO, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, *op. cit.*, p. 447; MANZONI, IGNACIO, *Il principio della capacità contributiva*

referimos, apenas os rendimentos que superem a capacidade de existir podem ser tributados. A parcela de rendimentos destinada a fazer face às necessidades vitais do contribuinte e da sua família – capacidade de existir – deve, por isso, ser preservada. Estando em causa rendimentos aplicados à satisfação de necessidades essenciais à subsistência, com dignidade, da pessoa humana – tal como reclama o princípio da dignidade da pessoa humana – esses não poderão ser tributados por não serem expressivos de verdadeira capacidade contributiva. Se o princípio da capacidade contributiva funciona como fundamento e limite à tributação, esta só poderá ser legitimada onde aquela se revelar. Por conseguinte, o mínimo de existência apresenta-se como limite inferior da capacidade contributiva permitindo distinguir a idoneidade da riqueza titulada pelo contribuinte para fazer face à despesa pública. Na verdade, o mínimo de existência, ao balizar a capacidade contributiva, habilita a intervenção do Estado na esfera particular do contribuinte tributando a parcela de rendimentos que, de acordo com o princípio da capacidade contributiva, revela aptidão para fazer face aos gastos públicos. Tal implica que, sempre que exista capacidade contributiva, o Estado possa, legitimamente, intervir na esfera patrimonial privada do contribuinte e, garantindo que a parcela de rendimentos afeta à satisfação das necessidades vitais fica salvaguardada de tributação, tribute os seus rendimentos, tendo sempre respeito pela capacidade económica do mesmo.

Mais uma vez, reforçamos que a proteção da capacidade de existir implica que apenas o rendimento que exceda o mínimo de existência seja passível de tributação tendo em conta que, tal como já referimos, esta apenas pode incidir sobre os rendimentos que permitam reconhecer uma efetiva capacidade contributiva do contribuinte. Só assim é que o poder tributário estadual poderá atuar e o contribuinte poderá cumprir o seu dever de pagar impostos. Na verdade, tal como acabámos de referir, o mínimo de existência limita a competência tributária do Estado determinando que a parcela de rendimentos que expresse o mínimo de existência – por muitos identificada como capacidade económica – não seja abrangida pelo poder tributário do Estado. Se, por um lado, o Estado pode

nell'ordinamento costituzionale italiano, op. cit., p. 75; MOSCHETTI, FRANCESCO, *El principio de capacidad contributiva, op. cit.*, p. 266, nota 29.

criar impostos e exigir o seu pagamento aos contribuintes que revelem capacidade contributiva, por outro lado, o *dever fundamental de pagar impostos*¹⁶³ implica que seja respeitado o núcleo de rendimentos que constituem o mínimo de existência permitindo que o contribuinte subsista com dignidade. Não podemos, por conseguinte, vislumbrar a existência de capacidade contributiva em qualquer manifestação de riqueza. Na verdade, a capacidade contributiva só nasce após serem satisfeitas as necessidades vitais do indivíduo. A capacidade contributiva só começa, deste modo, além do mínimo de existência devendo, portanto, terminar aquém do limite destruidor da propriedade. Nas palavras de MOSCHETTI, apenas existirá capacidade contributiva

*“sino solo aquella potencia económica que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos, a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas en nuestra Constitución”*¹⁶⁴.

A ausência de capacidade contributiva, ao negar a tributação dos rendimentos afetos ao mínimo de existência, limita o poder tributário estadual dado que a parcela de rendimentos que compõe o núcleo vital do contribuinte é intocável por não revelar aptidão para que este possa contribuir para colmatar a despesa pública. Ao Estado está vedada a tributação dos rendimentos que dão corpo ao mínimo de existência para, de seguida, a compensar mediante a atribuição de benefícios ou prestações sociais que visem colmatar a deficiente existência de rendimentos do indivíduo que lhe permita viver com dignidade¹⁶⁵. Por conseguinte, tal como salientava MOSCHETTI, facilmente se compreende que o princípio da capacidade contributiva esteja, indissociavelmente, ligado à proteção do mínimo de existência¹⁶⁶.

¹⁶³ Expressão de Casalta Nabais. Para um estudo aprofundado sobre a existência de um dever fundamental de pagar impostos, vide NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, op. cit..

¹⁶⁴ MOSCHETTI, FRANCESCO, *El principio de capacidad contributiva*, op. cit., p. 277.

¹⁶⁵ Nas palavras de TIPKE e YAMASHITA, “*O princípio da capacidade contributiva protege o mínimo existencial. Enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva. O mesmo resulta da dignidade humana e do princípio do Estado Social. O princípio da capacidade contributiva antes a ambos os princípios. Num Estado Liberal não é permitido que o mínimo existencial seja subtraído pela tributação, parcial ou totalmente, e uma compensação seja dada em benefícios previdenciários. O Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como o Estado Social, deve devolver*”. TIPKE, KLAUS/ YAMASHITA, DOUGLAS, *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*, op. cit., p. 34.

¹⁶⁶ Nas palavras do referido autor “*Se puede decir que la exención del mínimo necesario para las*

Do que foi dito, resulta que a parcela de rendimentos afeta à subsistência do contribuinte e da sua família não pode ser alvo de tributação por representar uma manifestação económica mínima não indicativa de capacidade contributiva. Assim sendo, o contribuinte só poderá contribuir para fazer face às despesas públicas após ver salvaguardada a parcela de rendimentos que, necessariamente, terá de afetar à satisfação das necessidades vitais, primárias ou elementares quer individuais, quer do seu agregado familiar. Estamos perante uma *exigência irreduzível*¹⁶⁷ fundada no princípio da capacidade contributiva e, relativamente às pessoas singulares, aliada ao respeito pela dignidade da pessoa humana. Na verdade, é a dimensão subjetiva do princípio da capacidade contributiva que implica que não deva ser considerado rendimento tributável a parcela de rendimento afeta à satisfação das necessidades pessoais e familiares do contribuinte¹⁶⁸. Como já afirmámos, só depois de serem satisfeitas as necessidades vitais do contribuinte e do seu agregado familiar – quer as essenciais para a sua existência física *v.g.* habitação, vestuário, alimentação, quer as necessárias para a existência humana, *v.g.* educação e instrução – enquanto “*pressupostos do direito à vida e a uma vida minimamente digna do ser humano*”¹⁶⁹ é que começa a capacidade contributiva e a conseqüente possibilidade de tributação¹⁷⁰.

Por outro lado, como referimos no ponto 1.1., o mínimo de existência não acolhe apenas os gastos vitais individuais, sendo também de considerar os gastos essenciais à subsistência, com dignidade, da família do contribuinte. Na verdade, também a parcela de rendimentos afeta para satisfazer as necessidades vitais do

exigencias personales y familiares es uno de los contenidos tradicionales de concepto de capacidad contributiva”. MOSCHETTI, FRANCESCO, “*El principio de capacidad contributiva*”, *Tratado de Derecho Tributario – El Derecho Tributario y sus fuentes*, Lima, Palestra Editores, 2003, p. 266, nota 29.

¹⁶⁷ RODRIGUES, JOÃO PEDRO SILVA, “Algumas reflexões sobre a não tributação dos rendimentos essenciais à existência como um direito fundamental”, *op. cit.*, p. 12.

¹⁶⁸ MOLINA, PEDRO HERRERA, *Capacidad económica y sistema fiscal*, *op. cit.*, p. 121.

¹⁶⁹ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, *op. cit.*, p. 522.

¹⁷⁰ No mesmo sentido, salientando que o princípio da capacidade contributiva implica que deve ficar fora do alcance de tributação o primeiro patamar de rendimentos do contribuinte por ser, necessariamente, destinado à satisfação das necessidades elementares não sendo indicativos da aptidão para contribuir para os encargos públicos, *vide* FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, *op. cit.*, p. 25.

agregado familiar do contribuinte não é reveladora de capacidade contributiva deste não podendo ser considerada para efeitos de tributação¹⁷¹.

O direito fundamental ao mínimo de existência, para que satisfaça, na plenitude, as exigências constitucionais, deve ser determinado de forma a que “*cubra, em todos os casos, as necessidades mínimas*”¹⁷² do indivíduo e do seu agregado familiar. Assim, por exigência constitucional, o Estado não pode tributar a parcela de rendimentos do contribuinte afeta à satisfação das condições mínimas necessárias para uma vida humana com dignidade. Caso tal não seja respeitado, estar-se-á a violar o princípio da capacidade contributiva, o que determina a inconstitucionalidade do imposto cobrado.

Por fim, ainda que o mínimo de existência encontre o seu fundamento direto no princípio da capacidade contributiva, não podemos negar que existem outros preceitos constitucionais que se revelam pertinentes aquando da análise do mesmo. Passemos, deste modo, à sua análise.

¹⁷¹ Neste sentido, *vide*, entre outros, ETCHEGOYEN, MARCOS F. GARCÍA, *El principio de capacidad contributiva – Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino*, *op. cit.*, pp. 262-263; GIARDINA, EMÍLIO, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, *op. cit.*, pp. 447-449; MANZONI, IGNACIO, *Il principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano*, *op. cit.*, pp. 73-74 e 203; DELGADO, JOSÉ MARTÍN, “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978”, *op. cit.*, p. 71; LOZANO, CARMELO SERRANO, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, *op. cit.*, p. 26; MOLINA, PEDRO HERRERA, *La exención tributaria*, Madrid, Colex, 1990, p. 50 e p. 116. MOLINA, PEDRO HERRERA, *Capacidad económica y sistema fiscal*, *op. cit.*, p. 121; MARIN-BARRIONUEVO, DIEGO FABO, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, *op. cit.*, p.14. MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El mínimo exento en el sistema tributario español*, *op. cit.*, p. 40. FRÍAS, GARCÍA ÁNGELES, “El mínimo de existencia en el Impuesto sobre la Renta alemán”, *op. cit.*, p. 21. PISÓN, JUAN ARRIETA MARTÍNEZ DE, *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, *op. cit.*, pp. 133 e 135.

¹⁷² É esta a posição defendida pelo Tribunal Constitucional Alemão. *Vide* o comentário da Decisão do Tribunal Constitucional alemão, BVerfG, de 25 de Setembro de 1992, de García Frias. FRÍAS, GARCÍA ÁNGELES, “El mínimo de existencia en el Impuesto sobre la Renta alemán”, *op. cit.*, pp. 51 e seguintes; FRÍAS, GARCÍA ÁNGELES, “Balance de la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Alemán sobre el impuesto sobre la renta”, *Civitas - Revista española de Derecho Financiero*, n.º 122, 2004, pp. 17 e seguintes. Também a jurisprudência italiana aponta no mesmo sentido ao sustentar que não podem deixar de ficar isentos do pagamento dos impostos aqueles sujeitos que auferiram “*rendimientos tão baixos que sejam apenas suficientes para satisfazer as suas necessidades vitais*”, sob pena de violação do princípio da capacidade contributiva. MARONGIU, GIANNI, *I fondamenti costituzionali dell’imposizione tributaria*, Turim, Giappichelli Editore, 1991, p. 115.

2.2. A dignidade da pessoa humana

Em 29 maio de 1990, o Tribunal Constitucional alemão decidiu que

*“O Estado deve isentar [do pagamento de impostos] os rendimentos do contribuinte quando tal seja necessário para alcançar as condições mínimas requeridas por uma existência humana digna”*¹⁷³.

A construção do mínimo de existência com base no princípio da dignidade da pessoa humana tem origem na decisão que acabámos de mencionar. Nela, o Tribunal Constitucional alemão *“apelou diretamente aos direitos, liberdades e garantias fundamentais do livre desenvolvimento da personalidade humana e às suas concretizações na liberdade profissional e no direito de propriedade [...] para, em articulação com a proteção estadual da família, declarar a inconstitucionalidade dos parágrafos 32, I (2) e 32, VIII [...] e apelar ao legislador para corrigir esses preceitos”*¹⁷⁴.

Do exposto, para o Tribunal Constitucional alemão parece resultar que a não tributação da parcela de rendimento necessária para a sobrevivência do contribuinte, tal como reclama o princípio da dignidade da pessoa humana, encontra acolhimento na dignidade da pessoa humana, princípio estrutural do Estado de Direito Democrático. Deste modo, não é de estranhar que o direito a uma existência com dignidade, juntamente com o princípio da capacidade contributiva, tenham sido invocados para justificar a não tributação dos rendimentos que compõem o mínimo de existência, quer individual, quer familiar.

¹⁷³ Decisão do Tribunal Constitucional alemão de 29 de maio de 1990, BVerfG 82, 60. Disponível em <http://www.servat.unibe.ch/dfr/bv082060.html>. Tradução livre da nossa responsabilidade.

¹⁷⁴ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, op. cit., p. 554. Não obstante, tal como salienta o autor, a referida decisão foi amplamente criticada pela doutrina dado que o apelo aos direitos fundamentais foi feito em detrimento do princípio da capacidade contributiva.

O princípio da dignidade da pessoa humana¹⁷⁵ implica que o Estado implemente condições de vida mínimas para todos os cidadãos¹⁷⁶ para que estes se possam desenvolver plenamente e viver condignamente¹⁷⁷⁻¹⁷⁸. Como tal, a dignidade da pessoa humana, “*compreendida como dimensão aberta e carecedora de prestações*”¹⁷⁹, implica que todos os cidadãos vejam garantidas condições mínimas de existência¹⁸⁰. O ser humano, para que possa viver com dignidade, necessita de ver satisfeitas as suas necessidades básicas, v.g. alimentação, habitação, vestuário, educação. Deste modo, todos os poderes públicos têm de se abster de tomar qualquer medida que possa colocar em causa a dignidade da pessoa humana. Não podem, por isso, adotar legislação nem impor condições à atividade humana que

¹⁷⁵ Defendendo que o princípio da dignidade humana, com o sentido universalista como o entendemos, tem as suas raízes no Cristianismo, vide KRIELE, *Grundprobleme der Rechtsphilosophie*, n.º 2, Aufl. Münster, 2004, p. 170, apud MIRANDA, JORGE/MEDEIROS, RUI, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, 2.ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2010, p. 79. Nas palavras do autor, “*Não há afirmação mais enfática da ideia de dignidade humana do que a das doutrinas: 1. Deus criou o Homem à sua imagem e semelhança; 2. Ele é o pai que espera, com amor, o retorno dos seus filhos. 3. O seu Filho unigénito, nascido antes de todos os tempos, incarnou como Homem*”.

¹⁷⁶ A dignidade da pessoa humana é pessoal e, por isso, universal. Deste modo, todas as pessoas devem ser tratadas com igual dignidade. Por outro lado, a dignidade “*é de todos e de cada um, enquanto ser em relação com os demais, mas é, muito em especial, dignidade daqueles cuja dignidade mais facilmente poderá ser posta em causa*”. MIRANDA, JORGE/MEDEIROS, RUI, *Constituição Portuguesa Anotada*, op. cit., p. 84.

¹⁷⁷ Vide também o artigo 25.º, n.º 1, da Declaração Universal dos Direitos do Homem: “*Toda a pessoa tem direito a um nível de vida suficiente para lhe assegurar e à sua família a saúde e o bem-estar, principalmente quanto à alimentação, ao vestuário, ao alojamento, à assistência médica e ainda quanto aos serviços sociais necessários, e tem direito à segurança no desemprego, na doença, na invalidez, na viuvez, na velhice ou noutros casos de perda de meios de subsistência por circunstâncias independentes da sua vontade*”.

¹⁷⁸ Indicando o direito ao livre desenvolvimento da personalidade como fundamento da não tributação dos rendimentos que integram o mínimo de existência, vide MOLINA, PEDRO HERRERA, “Fundamento y Configuración del Mínimo Personal y Familiar”, *El mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado*, op. cit., p. 2. Contudo, a dignidade da pessoa humana só será respeitada se a todos for reconhecida a salvaguarda da parcela de rendimentos que integra o mínimo de existência permitindo que todos se desenvolvam plenamente. Assim, é a própria dignidade da pessoa humana que implica que os poderes públicos não possam privar os cidadãos dos rendimentos que obtêm do seu trabalho colocando-os numa situação tal que os fizesse recorrer ao auxílio estatal para sobreviver. Neste sentido, vide RODRIGUES, JOÃO PEDRO SILVA, “Algumas reflexões sobre a não tributação dos rendimentos essenciais à existência como um direito fundamental”, op. cit., p. 16.

Não obstante, tal como salienta Pedro HERRERA MOLINA, tal atitude incentivaria os cidadãos a não trabalhar colocando em causa o livre desenvolvimento da sua personalidade, assim como acabaria por lesar o dever e o direito ao trabalho constitucionalmente garantidos. MOLINA, PEDRO HERRERA, “Fundamento y Configuración del Mínimo Personal Y Familiar”, *El mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado*, op. cit., p. 13.

¹⁷⁹ CANOTILHO, GOMES/MOREIRA, VITAL, *Constituição da República Anotada*, op. cit., p. 199.

¹⁸⁰ Neste sentido, veja-se o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 509/02, de 19 de dezembro de 2002, sobre o rendimento social de inserção. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20020509.html>.

se revelem violadoras da dignidade da pessoa humana¹⁸¹. Assim, o Estado deve, numa vertente positiva, estabelecer políticas que visem a irradicação da pobreza e, numa vertente negativa, abster-se de interferir na esfera privada de cada cidadão cobrando impostos a quem não demonstre ter capacidade contributiva para os suportar. Seria, por conseguinte, contrário ao princípio da dignidade da pessoa humana que o Estado exigisse aos seus cidadãos o pagamento de impostos colocando-os numa situação de carência económica que não lhes permitisse atender às suas necessidades vitais e, assim, forçando-os a solicitar auxílio estatal, através da atribuição de prestações sociais¹⁸². Assim, enquanto pressuposto irredutível e base fundamental dos direitos fundamentais, a dignidade da pessoa humana não poderia ser afastada do campo tributário¹⁸³. Na verdade, tal como salientam GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA,

*“a nossa Lei Fundamental assenta na dignidade da pessoa humana, que é o fundamento de todo o ordenamento jurídico, base do próprio Estado, ideia que unifica todos os direitos fundamentais e que perspassa também pelos sociais”*¹⁸⁴.

Neste âmbito, a dignidade da pessoa humana, nas palavras de CASALTA NABAIS,

“ancorada na ideia do homem como pessoa livre, autoresponsável e com estima social, verdadeiro reduto intocável” [apresenta-se como] *“uma barreira inferior intransponível, concretizada na garantia da intangibilidade fiscal de um mínimo de meios ou recursos materiais indispensáveis à salvaguarda dessa dignidade”*¹⁸⁵.

Deste modo, sempre que os rendimentos obtidos pelo contribuinte não sejam suficientes para fazer face às necessidades vitais, este não poderá ser chamado a

¹⁸¹ Neste sentido, vide PÉREZ, JESÚS GONZÁLEZ, *La Dignidad de la Persona*, Madrid, Civitas, 1986, p. 61.

¹⁸² Neste sentido, vide FRÍAS, GARCÍA ÁNGELES, “El mínimo de existencia en el Impuesto sobre la Renta alemán”, *op. cit.*, p. 40.

¹⁸³ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, *op. cit.*, p. 559.

¹⁸⁴ Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 951/96, de 10 de julho de 1996. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19960951.html>.

¹⁸⁵ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, *op. cit.*, p. 562.

contribuir para fazer face aos encargos públicos. O Estado fica, por conseguinte, obrigado respeitar a parcela de rendimentos que será afeta à satisfação das necessidades essenciais do contribuinte e do seu agregado familiar permitindo-lhes sobreviver com dignidade. Nesta sede, a dignidade da pessoa humana salvaguarda que cada contribuinte veja protegida de tributação a parcela de rendimentos necessária para satisfazer as suas necessidades vitais – assim como as necessidades vitais do seu agregado familiar. A intervenção tributária do Estado não pode, por conseguinte, abarcar os recursos indispensáveis à existência digna da pessoa humana¹⁸⁶. Assim, o Estado, atuando com respeito pela dignidade humana, tem de adotar comportamentos que não sejam lesivos do referido princípio. Como refere JOÃO SILVA RODRIGUES, se assim não sucedesse,

*“seria no mínimo contraditório que se admitisse um dever de contribuição para os encargos públicos que não reconhecesse as necessidades individuais e familiares das pessoas”*¹⁸⁷.

Portanto, a dignidade da pessoa humana auxilia o legislador a quantificar a parcela de rendimento intocável de tributação para que cada contribuinte possa sobreviver com dignidade. Atua, por conseguinte, como critério complementar da capacidade contributiva que, assente no princípio da igualdade, garante que a todos seja reconhecido o mínimo de existência¹⁸⁸. Enquanto o princípio da capacidade contributiva exige que só seja alvo de tributação a parcela de riqueza que demonstre idoneidade do contribuinte para contribuir para os encargos públicos, o princípio da dignidade da pessoa humana auxilia o legislador na determinação do conteúdo que deve ficar livre de tributação¹⁸⁹ garantindo que o mínimo de existência englobe a parcela de rendimentos que permita ao contribuinte sobreviver digna e livremente. Nas palavras de PEDRO HERRERA MOLINA, o princípio da dignidade da pessoa humana e o princípio da capacidade contributiva

“aparecen unidos, pues la determinación de la renta disponible exigida por la dignidad de la persona constituye un aspecto

¹⁸⁶ BENDA, ERNESTO, *Manual de derecho constitucional*, Madrid, Marcial Pons, 1996, p. 126.

¹⁸⁷ RODRIGUES, JOÃO PEDRO SILVA, “Algumas reflexões sobre a não tributação dos rendimentos essenciais à existência como um direito fundamental”, *Fiscalidade*, Janeiro, Edição do Instituto Superior de Gestão, 2002, p. 14.

¹⁸⁸ ETCHEGOYEN, MARCOS F. GARCÍA, *El principio de capacidad contributiva – Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino*, op. cit., p. 266.

¹⁸⁹ MOSCHETTI, FRANCESCO, “El principio de capacidad contributiva”, *Tratado de Derecho Tributario – El Derecho Tributario y sus fuentes*, op. cit., p. 269.

imprescindible para la determinación de la capacidad económica”¹⁹⁰.

Como temos vindo a referir ao longo da nossa dissertação, o mínimo de existência, no domínio fiscal, garante que a parcela de rendimentos necessária para fazer face às necessidades vitais do contribuinte e do seu agregado familiar não possa ser alvo de tributação. Assim, tendo em conta a convicção da comunidade relativamente à parcela de rendimentos que, por ser afeta à satisfação de tais necessidades, não é demonstrativa da existência de capacidade contributiva dos cidadãos, o mínimo de existência garante que estes vejam essa parcela de rendimentos salvaguardada de tributação. O mínimo de existência não é, portanto, uma prestação ou um benefício social mas sim a contraface do princípio da capacidade contributiva. Deste modo, é ao sistema de segurança social – e não ao sistema fiscal – que compete proteger os cidadãos garantindo-lhes uma existência condigna¹⁹¹ e um mínimo de subsistência numa dupla dimensão. Numa perspetiva negativa, tal como sustentado pela nossa jurisprudência constitucional, deve ser garantida a impenhorabilidade do rendimento social de inserção ou a parcela do salário e da pensão que afete a subsistência dos cidadãos não podendo, por conseguinte, ser submetidos a tributação sobre o rendimento pessoal quem tenha um rendimento mínimo¹⁹². Numa vertente positiva, devem ser atribuídas prestações pecuniárias a quem esteja abaixo do mínimo de subsistência¹⁹³. Na verdade, tal como o Tribunal Constitucional afirmou no acórdão n.º 509/2002, de 19 de dezembro,

“o princípio do respeito da dignidade humana [...] que garante a todos o direito à segurança social [cometendo-lhe] a proteção dos cidadãos em todas as situações de falta ou diminuição de meios de subsistência ou de capacidade para o trabalho, [implica o

¹⁹⁰ MOLINA, PEDRO HERRERA, “Fundamento y Configuración del Mínimo Personal Y Familiar”, *El mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado, op. cit.*, p. 2.

¹⁹¹ Art. 59.º, n.º 2, al. a) *in fine* da CRP.

¹⁹² *Vide*, neste sentido, v.g. o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 349/91, de 3 de julho de 1991. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19910349.html>; acórdão do Tribunal Constitucional n.º 96/2004, de 11 de fevereiro de 2004. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20040096.html>.

¹⁹³ MIRANDA, JORGE/MEDEIROS, RUI, *Constituição Portuguesa Anotada, op. cit.*, p. 89.

reconhecimento do] *direito ou da garantia a um mínimo de subsistência condigna*”¹⁹⁴.

Como vimos anteriormente, aqueles que não possuam rendimentos suficientes para fazer face às suas necessidades essenciais – assim como às necessidades do respetivo agregado familiar – não podem ser sujeitos a tributação. Acompanhando PEDRO HERRERA MOLINA, tal decorre do princípio da dignidade da pessoa humana – que implica que esta disponha de rendimento suficiente para satisfazer as suas necessidades vitais – e do dever dos pais educarem e manterem os filhos¹⁹⁵. A parcela de rendimentos integrante do mínimo de existência constitui, deste modo, o núcleo indisponível do princípio da capacidade contributiva, como medida do princípio da igualdade¹⁹⁶. Deste modo, ainda que o princípio da capacidade contributiva fundamente o mínimo de existência, relativamente às pessoas singulares só consegue ser apreendido na sua plenitude recorrendo ao princípio da dignidade da pessoa humana. Tal como salienta PEDRO HERRERA MOLINA,

*“no parece que el principio dignidad de la persona garantise el mínimo existencial en aquellos supuestos en que la renta del contribuyente desborde claramente el mínimo de existencia personal y familiar. En tales casos, prescindir del mínimo existencial no situaría al sujeto en una situación de indigencia, sino que equivaldría a acentuar la progresividad del gravamen. Sin embargo, respecto de dichos sujetos el mínimo existencial resulta exigible en virtud del principio de capacidad económica (entendida ésta como medida general de la igualdad)”*¹⁹⁷.

¹⁹⁴ Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 509/02, de 19 de dezembro de 2002. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20020509.html>. Na Alemanha, a Constituição Federal – mas não a de alguns Lander – não contempla o direito a um mínimo de existência. Contudo, o Tribunal Constitucional tem entendido que se o legislador omitir, sem razão objetiva, o dever de realizar o Estado Social, o indivíduo poderá reclamá-lo através de um recurso de constitucionalidade. MIRANDA, JORGE, *Manual de Direito Constitucional*, Tomo IV, 4.ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, p. 211, nota 4.

¹⁹⁵ Vide art. 36.º, n.º 5 da CRP.

¹⁹⁶ MOLINA, PEDRO HERRERA, “Fundamento y Configuración del Mínimo Personal Y Familiar”, *El mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado*, op. cit., p. 2.

¹⁹⁷ MOLINA, PEDRO HERRERA, “Fundamento y Configuración del Mínimo Personal Y Familiar”, *El mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado*, op. cit., p. 3.

O princípio da dignidade da pessoa humana é, deste modo, subsidiário ao núcleo do mínimo de existência, isto é, ao princípio da capacidade contributiva atuando como um critério importante – mas não exclusivo – na defesa da não tributação dos rendimentos integrantes do mínimo de existência¹⁹⁸.

Por fim, vale a pena recordar as palavras de CASALTA NABAIS salientando o carácter subsidiário da dignidade da pessoa humana no direito fiscal:

“a dignidade da pessoa humana, também no direito dos impostos assume o carácter subsidiário que, em geral, lhe é reconhecido enquanto suporte de princípios constitucionais e de direitos fundamentais, a qual apenas entra em acção na medida em que específicos princípios ou direitos, ou concretizações ou explicitações destes não possam ser convocados ou se apresentem totalmente ineficazes”¹⁹⁹.

Note-se, contudo, que o mínimo de existência encontra o seu fundamento no princípio da capacidade contributiva sendo apenas complementado pelo princípio da dignidade da pessoa humana. Se, pelo contrário, encontrássemos no princípio da dignidade da pessoa humana o fundamento absoluto do mínimo de existência, tal não nos permitiria, como veremos no ponto 3.3., defender a aplicação do mínimo de existência às pessoas coletivas. Uma vez que a dignidade da pessoa humana é a dignidade da pessoa concreta²⁰⁰ – e não de um ser ideal e abstrato – o referido princípio não lhes é aplicável por ser inerente à pessoa humana.

2.3. O mínimo de existência e outros fundamentos constitucionais

Na sua vertente positiva, os direitos fundamentais implicam que o Estado crie e respeite as condições que permitam a efetiva realização dos mesmos. Na sua vertente negativa, os direitos fundamentais determinam que o Estado não possa tributar a parcela de rendimentos indispensável à satisfação das necessidades vitais

¹⁹⁸ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, op. cit., p. 561.

¹⁹⁹ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, op. cit., pp. 561-562.

²⁰⁰ MIRANDA, JORGE/MEDEIROS, RUI, *Constituição Portuguesa Anotada*, op. cit., p. 80. MIRANDA, JORGE, *Manual de Direito Constitucional*, Tomo IV, op. cit., p. 200.

do contribuinte – v.g. manter a vida, a saúde, a integridade – isto é, a parcela de rendimentos que constitui o mínimo de existência²⁰¹⁻²⁰².

Seria desprovido de justificação que o Estado, através do seu poder fiscal, tributasse os rendimentos essenciais à sobrevivência do contribuinte e do seu agregado familiar quando os mesmos não sejam relevadores da sua capacidade contributiva. Tal implicaria que, além de se tributar o titular de rendimentos não reveladores da existência de capacidade contributiva, a tributação em causa “*ainda agravasse a sua penúria*”²⁰³.

Como acabámos de ver, a dignidade da pessoa humana implica que a todos sejam proporcionadas condições mínimas de sobrevivência. Isto implica a não tributação da parcela de rendimentos necessária à salvaguarda do mínimo de existência, tal como a dignidade da pessoa humana exige. Assim, não é de estranhar que JOÃO SILVA RODRIGUES justifique o mínimo de existência com base no direito à vida²⁰⁴. Deste modo, de mãos dadas com a dignidade da pessoa humana, o mínimo de existência só será respeitado se todos puderem viver com dignidade. Para que tal seja possível, tem de ser salvaguardado o mínimo de existência e reconhecido, *inclusive*, o direito a reclamar ao Estado as prestações essenciais que se revelem indispensáveis para viver condignamente.

Nesta sequência, a eventual existência de um direito à sobrevivência, enquanto direito de personalidade, análogo aos direitos, liberdades e garantias foi

²⁰¹ LEITE CAMPOS, DIOGO/LEITE CAMPOS, MÓNICA, *Direito Tributário*, *op. cit.*, p. 133.

²⁰² Também o artigo 25.º, n.º 1, da DUDH determina que “*Toda a pessoa tem direito a um nível de vida suficiente para lhe assegurar e à sua família a saúde e o bem-estar, principalmente quanto à alimentação, ao vestuário, ao alojamento, à assistência médica e ainda quanto aos serviços sociais necessários, e tem direito à segurança no desemprego, na doença, na invalidez, na viuvez, na velhice ou noutros casos de perda de meios de subsistência por circunstâncias independentes da sua vontade*”. Nos termos do artigo 16.º, n.º 2, da CRP, a DUDH projeta-se nas nossas normas constitucionais “*moldando-as e emprestando-lhes um sentido que caiba dentro do sentido da Declaração ou que mais dele se aproxime*”, MIRANDA, JORGE, *Manual de Direito Constitucional*, Tomo. IV, *op. cit.*, p. 166. Deste modo, podemos chamá-la à colação para complementar os direitos constantes da Constituição, MIRANDA, JORGE, *Manual de Direito Constitucional*, Tomo IV, *op. cit.*, p. 169.

²⁰³ RIBEIRO, TEIXEIRA, *Lições de Finanças Públicas*, 4.ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 1991, p. 223.

²⁰⁴ RODRIGUES, JOÃO PEDRO SILVA, “*Algumas reflexões sobre a não tributação dos rendimentos essenciais à existência como um direito fundamental*”, *op. cit.*, pp. 15-16.

questionada por VIEIRA DE ANDRADE²⁰⁵. No entanto, tendo em conta que o direito à vida é um *direito indissociável das pessoas físicas, dos indivíduos, e incompatível com a natureza das pessoas coletivas*²⁰⁶, mais uma vez, não poderá fundamentar o mínimo de existência sob pena de não permitir a aplicabilidade do mesmo às pessoas coletivas. Tal como reconhecemos no ponto anterior, o princípio da dignidade da pessoa humana, ao exigir que todos tenham direito a sobreviver dignamente, implica que seja reconhecido o direito a dispor de condições mínimas para sobreviver, tal como o referido princípio implica. O Estado fica incumbido, deste modo, de assegurar a sobrevivência a todos os seus cidadãos não podendo lançar mão do seu poder tributário para exigir o pagamento de impostos deixando-os “despidos” da parcela de rendimentos indispensável para que possam sobreviver com dignidade²⁰⁷. Neste sentido, uma vez que a dignidade da pessoa humana “*exige condições económicas de vida capazes de assegurar liberdade e bem-estar*”²⁰⁸, o Estado deve, v.g., estabelecer e atualizar o rendimento social de inserção²⁰⁹ e estabelecer garantias especiais do salário²¹⁰.

O mesmo se aplica em relação aos rendimentos que cada cidadão obtém. Se cada cidadão é detentor de rendimentos que poderão ser alvo de tributação, então devem ser-lhe proporcionadas condições mínimas que lhe permitam dar continuidade à fonte que origina os rendimentos que obtém. Assim, facilmente se compreende que a tributação dos rendimentos resultantes do trabalho não possa abranger a parcela de rendimentos indispensáveis para a existência humana deixando o titular dos mesmos sem condições para continuar a auferir os rendimentos de que necessita para viver. Não é, deste modo, com surpresa que o artigo 59.º da CRP²¹¹ consagra o direito dos trabalhadores “*à retribuição do trabalho, segundo a quantidade, natureza e qualidade, observando-se o princípio de que para trabalho igual salário igual, de forma a garantir uma existência*

²⁰⁵ VIEIRA DE ANDRADE, JOSÉ CARLOS, *Os direitos fundamentais na constituição de 1976*, Coimbra, Almedina, 2009, p. 203, nota 28.

²⁰⁶ MIRANDA, JORGE/MEDEIROS, RUI, *Constituição Portuguesa Anotada, op. cit.*, p. 502.

²⁰⁷ Neste sentido, vide RODRIGUES, JOÃO PEDRO SILVA, “Algumas reflexões sobre a não tributação dos rendimentos essenciais à existência como um direito fundamental”, *op. cit.*, p. 16.

²⁰⁸ MIRANDA, JORGE/MEDEIROS, RUI, *Constituição Portuguesa Anotada, op. cit.*, p. 88.

²⁰⁹ Art. 59.º, n.º 2, al. a), da CRP.

²¹⁰ Art. 59.º, n.º 3, da CRP.

²¹¹ O artigo 59.º, da CRP, tendo natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias, goza do regime constitucional consagrado para estes, através do artigo 17.º da CRP.

condigna”. Assim, o referido artigo não pode deixar de ser salientado nesta sede dado que não se compreenderia que o Estado estabelecesse um rendimento mínimo tendo em conta as necessidades do trabalhador e, ao mesmo tempo, lançasse mão do seu poder tributário para subtrair esse rendimento a título de pagamento de imposto²¹². Como bem ilustra o pensamento de MOSCHETTI, tal como a riqueza intangível deve ser proporcionada, esta não pode ser retirada²¹³.

Contudo, note-se que não estamos perante duas realidades coincidentes: a função do rendimento social de inserção não é estabelecer o montante do mínimo de existência mas sim a regulação do mercado de trabalho²¹⁴. Deste modo, o montante reconhecido a título de rendimento social de inserção poderá ser-nos útil aquando da atribuição do *quantum* a título de mínimo de existência mas nunca enquanto critério definidor do mesmo.

É ainda de referir que, não raras vezes, a solidariedade social é referida como fundamento do mínimo de existência. Tal como reconhecido no artigo 1.º da CRP, Portugal é uma República solidária²¹⁵. Enquanto Estado de Direito Democrático fundado na dignidade da pessoa humana, o Estado português deve constituir uma sociedade de bem-estar “*enquanto realização da justiça e da solidariedade sociais*”²¹⁶. A solidariedade social apresenta-se, assim, como princípio integrante do núcleo axiológico da conceção do Estado português enquanto Estado de Direito Democrático. Ao vincular quer a sociedade, quer todos os cidadãos no combate às dificuldades individuais que cada um possa sentir, a solidariedade social visa garantir, através de discriminações positivas, que todos possam viver dignamente, tal como a dignidade da pessoa humana impõe. Por outro lado, a solidariedade

²¹² Neste sentido, vide RODRIGUES, JOÃO PEDRO SILVA, “Algumas reflexões sobre a não tributação dos rendimentos essenciais à existência como um direito fundamental”, *op. cit.*, p. 19.

²¹³ MOSCHETTI, FRANCESCO, *El principio de capacidad contributiva*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 269.

²¹⁴ Neste sentido, vide, MOLINA, PEDRO HERRERA, “Capacidad económica y sistema fiscal”, *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Valladolid, Lex Nova, 1997, p. 138. Salientando que para funcionar como parâmetro para o mínimo de existência teria de ser efetuada tal parameterização pelo legislador, vide MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, *op. cit.*, p. 160.

²¹⁵ Salientando que a ideia de solidariedade pode ser encontrada na Antiguidade Clássica, ao lado da noção de amizade, tendo alcançado uma dimensão religiosa com o cristianismo, *maxime* com a noção de caridade, vide NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Por uma liberdade com responsabilidade: estudo sobre direitos e deveres fundamentais*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 134.

²¹⁶ OTERO, PAULO, *Vinculação e liberdade de conformação jurídica do sector empresarial do Estado*, Coimbra, Coimbra Editora, 1998, p. 13.

social implica que não só a sociedade mas também cada cidadão sejam responsáveis por garantir que todos tenham o mínimo necessário para viver com dignidade devendo, deste modo, contribuir na medida da capacidade contributiva que cada um revele²¹⁷. A contribuição para fazer face à despesa pública deve ser feita, por conseguinte, por aqueles que demonstrem ter capacidade contributiva nunca colocando em causa a parcela de rendimentos que corresponde ao mínimo de existência. Deste modo, tal como salienta FRANCESCO MOSCHETTI,

*“La aptitud para contribuir a los gastos públicos comienza sólo después de que hayan sido satisfechas las necesidades personales y familiares. Esto no sólo corresponde a un evidente criterio lógico, sino que se armoniza con el carácter solidario del deber: la contribución a los gastos públicos, precisamente por su carácter solidario, debe ser realizada por los que tienen, incluso en lugar de los que no tienen”*²¹⁸.

Assim, se ao Estado cabe garantir a satisfação das necessidades de subsistência que os seus cidadãos revelem²¹⁹, então é-lhe ilegítimo tributar a parcela de rendimentos afeta à satisfação das necessidades vitais do contribuinte e do seu agregado familiar e, assim, incrementar a situação de carência de cada um. Enquanto base dos direitos fundamentais, *maxime* dos direitos a prestações materiais que visam assegurar a defesa do mínimo de existência, a solidariedade social impede o uso egoísta e individualista dos rendimentos permitindo uma distribuição mais justa dos mesmos²²⁰.

Na decisão de 29 de maio de 1990, o Tribunal Constitucional alemão também reconheceu que nenhum contribuinte pode ficar *“numa situação tal que tenha de*

²¹⁷ Defendendo que as ações voluntárias de solidariedade dos cidadãos, no sentido de ajudar os seus semelhantes, não correspondem a um dever jurídico mas sim a um dever moral, religioso ou cultural, assim como a atividade das instituições privadas que atuem com o Estado levando a cabo o cumprimento de tarefas que a este incumbe – visando um interesse económico, a atividade de filantropia ou auxílio mútuo, por entidades sem fins não lucrativos, *vide* NETO, EURICO BITENCOURT, *O direito ao Mínimo para uma Existência Digna*, Porto Alegre, Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 110. Relativamente ao exercício de tarefas públicas por entidades privadas, *vide* GONÇALVES, PEDRO, *Entidades privadas com poderes públicos*, Coimbra, Almedina, 2005.

²¹⁸ MOSCHETTI, FRANCESCO, *El principio de capacidad contributiva*, *op. cit.*, 267.

²¹⁹ *Vide* artigo 64.º, da CRP.

²²⁰ NETO, EURICO BITENCOURT, *O direito ao Mínimo para uma Existência Digna*, *op. cit.*, pp. 111-112.

reclamar por auxílio social para cobrir as suas necessidades mínimas como consequência do pagamento de impostos”²²¹.

Por outro lado, também na decisão de 25 de setembro de 1992, o mesmo Tribunal reconheceu que

“a quantia do mínimo de existência depende da situação económica geral e da necessidade mínima reconhecida pela comunidade jurídica. O valorar destas circunstâncias cabe ao legislador, todavia, na medida em que estejam reguladas determinadas ajudas sociais [...] o mínimo isento não pode ser inferior a esses montantes”²²².

Assim, os contribuintes não podem ser colocados numa situação que os obrigue a recorrer ao auxílio estadual para satisfazerem as suas necessidades vitais devido ao cumprimento do dever fundamental de pagar impostos. Mais uma vez reiteramos: a tributação não pode incidir sobre a parcela de rendimentos necessária à satisfação das necessidades vitais – mínimo de existência – por ser considerada rendimento indispensável à sobrevivência, com dignidade, da pessoa humana. Por sua vez, tal como afirmam DIOGO LEITE CAMPOS e MÓNICA LEITE CAMPOS,

“com o aprofundamento do Estado social, a isenção do mínimo de existência tende a tornar-se uma isenção do médio de existência”²²³.

O caminho a seguir deverá ser o do aprofundamento do mínimo de existência abraçando, cada vez mais, necessidades que hoje não são consideradas vitais. O princípio da solidariedade social, lido em consonância com os outros princípios e direitos *supra* mencionados, *maxime* princípio da capacidade contributiva, é, por conseguinte, mais um válido elemento para que possamos perceber melhor a extensão do mínimo de existência não sendo, contudo o fundamento do mesmo²²⁴.

²²¹ Decisão do Tribunal Constitucional alemão de 29 de maio de 1990, BVerfG 82, 60. Disponível em <http://www.servat.unibe.ch/dfr/bv082060.html>.

²²² Decisão do Tribunal Constitucional alemão de 25 de setembro de 1992, BVerfG 67, 153. Para uma análise mais detalhada desta sentença, *vide* FRÍAS, GARCÍA ÁNGELES, “El mínimo de existencia en el Impuesto sobre la Renta alemán”, *Información Fiscal*, n.º 3, 1994, pp. 51 e seguintes.

²²³ LEITE CAMPOS, DIOGO/LEITE CAMPOS, MÓNICA, *Direito Tributário*, *op. cit.*, p. 133.

²²⁴ Relativamente à solidariedade enquanto fundamento do direito ao mínimo de existência nos casos em que prevalece sobre a posição do credor, *vide* ALEXANDRINO, JOSÉ DE MELO, *A*

2.4. A eficiência económica e a tributação

Em termos económicos, a tributação encontra justificação no “*equilíbrio entre dois valores*”: a necessidade de intervenção pública para financiar o funcionamento da economia e as perdas de eficiência que essa intervenção e respetiva tributação implicam²²⁵.

Recorrendo às palavras do Juiz americano OLIVER WENDELL HOLMES, os impostos são considerados o preço que temos de pagar por uma sociedade civilizada²²⁶. Por isso, constatando que a ausência de intervenção pública perpetuaria a existência de muitas falhas de mercado “*comprometendo um nível mínimo de satisfação colectiva*”²²⁷, é necessário reconhecer a necessidade da cobrança de impostos. Não obstante, em simultâneo, é premente a necessidade de estabelecer limites à tributação sob pena de gerar perdas de bem-estar com uma extensão que “*ultrapasse em dimensão as receitas marginais provindas do agravamento fiscal – caso em que começa a verificar-se a morte da galinha dos ovos de ouro*”²²⁸. Não é de estranhar, por conseguinte, que a dimensão da carga tributária seja identificada, por FERNANDO ARAÚJO, como “*o problema económico mais premente*” dado que “*anuncia de inevitável perda de eficiência global na actividade económica sobre que incide*”²²⁹.

Como acabámos de ver, o princípio da capacidade contributiva, enquanto fundamento do mínimo de existência, protege da tributação a parcela de rendimentos que, por ser afeta à satisfação das necessidades essenciais do contribuinte, não revela a sua capacidade contributiva. Nesta sede, também constatámos que a concretização da parcela de rendimentos que deve ficar livre de tributação conta com o auxílio de outros princípios constitucionais, v.g. dignidade da pessoa humana. Na verdade, o legislador fiscal entendeu que, por respeito a limites éticos, sociais, políticos e por

Estruturação do Sistema de Direitos, Liberdades e Garantias na Constituição Portuguesa, Vol. 2, Coimbra, Almedina, 2006, p. 203, nota 839.

²²⁵ ARAÚJO, FERNANDO, *Introdução à Economia*, 3.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2006, p. 520.

²²⁶ *Apud* SAMUELSON, PAUL/ NORDHAUS, WILLIAM, *Economia*, 19.ª Edição, MacGraw-Hill, 2010, p. 312.

²²⁷ ARAÚJO, FERNANDO, *Introdução à Economia*, *op. cit.*, p. 520.

²²⁸ ARAÚJO, FERNANDO, *Introdução à Economia*, *op. cit.*, p. 520.

²²⁹ ARAÚJO, FERNANDO, *Introdução à Economia*, *op. cit.*, p. 521.

razões de dignidade do contribuinte, a parcela de rendimentos que integra o mínimo de existência não deve ser alvo de tributação.

Apesar da maioria dos estudos sobre o mínimo de existência terminar aqui a análise, cremos que é oportuno tecer algumas considerações sobre as razões de eficiência subjacentes ao mínimo de existência.

A par das preocupações sociais, políticas e éticas que estão subjacentes ao mínimo de existência, parece-nos que a consciência da impossibilidade de tributar (ainda) mais sem perda de receita fiscal – respeitando o limite imposto pelo mínimo de existência – é determinante para o reconhecimento do mínimo de existência. Na verdade, o impacto que os impostos têm na eficiência económica tem sido uma preocupação constante dos economistas desde há largos anos. Assim, visando encontrar soluções que impliquem um menor custo de oportunidade para o contribuinte, têm surgido alguns modelos de tributação ótima assumindo, como núcleo fundamental, a contraposição entre a administração fiscal e o contribuinte. Por um lado, a administração fiscal pretende encontrar a forma mais perfeita de tributação impossibilitando (ou reduzindo a possibilidade) a adequação da forma de tributação pelo contribuinte, v.g. através de evasão fiscal. Por outro lado, o contribuinte, ciente da perda de poder de aquisição resultante do pagamento de impostos, encara a tributação com reserva dado que esta o obriga a alterar as suas decisões económicas para minimizar a perda de poder de aquisição.

Via de regra, a tributação ótima implica que as características inatas do contribuinte – medindo o seu potencial para auferir rendimentos – sejam consideradas a única característica de diferenciação pessoal entre si²³⁰. Não obstante, tal como sublinhado por MIRRLEES, a assimetria informativa resultante da falta de revelação das suas preferências implica que a tributação com base nestas características (quase) impossíveis de determinar – ou, ainda que possível, implica custos excessivamente elevados – seja impraticável²³¹. A impraticabilidade da adoção de um *lump-sum tax*

²³⁰ MIRRLEES, JAMES, “An exploration in the theory of optimum income taxation”, *Review of Economic Studies*, Vol. 38, 2, 1971, pp. 176 e seguintes. Disponível em <http://www.econ.yale.edu/~dirkb/teach/pdf/mirrlees/1971%20optimal%20taxation.pdf>

²³¹ MIRRLEES, JAMES, “An exploration in the theory of optimum income taxation”, *op. cit.*, pp. 175 e ss.

determina, por conseguinte, a procura de outros indicadores que, indiretamente, permitam à administração fiscal cobrar impostos: rendimento, consumo e património.

A teoria da elasticidade inversa de RAMSEY é um dos modelos mais referenciados nesta sede²³². Para o referido autor, o modelo de tributação ótima implica que o Estado possa cobrar impostos mais elevados aos fatores de produção e produções que apresentem uma elasticidade-preço da procura mais rígida. Aplicando esta teoria à tributação do consumo, o consumo de bens que tenha uma elasticidade-preço da procura mais rígida deve ser submetido a uma taxa de imposto superior. Assim, quanto menor for a reação do contribuinte às variações de preço, tendo em conta a variação das quantidades de bens procuradas, mais pesadamente deve ser tributado. Em suma, a regra de RAMSEY sustenta que a tributação ótima é aquela que onera, primeiramente, os contribuintes que revelem menor elasticidade à tributação.

Não obstante à partida este modelo poder parecer apelativo em termos de arrecadação de receita fiscal, as consequências sociais que a sua adoção implica podem ser, verdadeiramente, desastrosas. Por regra, a procura de bens que apresenta uma baixa elasticidade-preço da procura respeita aos bens de primeira necessidade. Pelo contrário, os bens de luxo apresentam uma elasticidade-preço da procura elevada. Aplicando a teoria da elasticidade-inversa ao consumo de bens de primeira necessidade, constatamos que a este devia ser aplicada uma taxa de imposto mais elevada o que, rapidamente, se revela profundamente injusto. Como acabámos de referir, ainda que esta teoria possa ser apelativa por permitir, potencial, uma maior arrecadação de receita, se considerarmos os aspetos de justiça distributiva que devem enformar o sistema fiscal facilmente rejeitamos este modelo de tributação. Na verdade, a política económica de um país não pode ter em conta, exclusivamente, razões de eficiência económica. *In casu*, tal levaria à cobrança de impostos socialmente injustos o que, contrariamente ao expetável, implicaria consequências politicamente desastrosas²³³. Na prática, admitir que devem ser tributados, em

²³² RAMSEY, FRANK, “A contribution to the theory of taxation”, *The Economic Journal*, Vol. 37, 15, 1927, pp. 48-51. Disponível em <http://www.uib.es/depart/deaweb/webpersonal/amedeospadaro/workingpapers/bibliosecpub/ramsey.pdf>.

²³³ Veja-se o exemplo do *poll tax* (imposto do eleitor) introduzido nos anos 90 no Reino Unido. Estava em causa um *lump-sum tax* (imposto fixo por pessoa) que, teoricamente, não implicaria ineficiências económicas dado que os contribuintes não teriam como não o pagar. Não obstante, a

primeiro lugar, os contribuintes que não podem/não conseguem fugir aos impostos pode gerar um resultado contrário ao inicialmente esperado: uma perda de receita fiscal abrupta. Urge, deste modo, a necessidade de compatibilizar os princípios enformadores do sistema fiscal com o pragmatismo político²³⁴.

Do que foi dito, facilmente se compreende que o não reconhecimento do mínimo de existência no âmbito do direito fiscal – visando, desse modo, arrecadar mais receita – rapidamente determinaria o efeito contrário ao inicialmente pretendido: perda de receita fiscal. O aumento da carga fiscal, ao confrontar o contribuinte com o seu limiar de sobrevivência, não gera, de todo, consequências sociais, éticas nem politicamente desejáveis. O contribuinte, ao ver tributada a parcela de rendimentos que teria, necessariamente, de afetar à satisfação das suas necessidades essenciais, não terá outra solução que não a “fuga” ao pagamento do mesmo. Essa fuga seria, contudo, legitimada pelo mínimo de existência dado que, estando em causa a tributação de realidades não reveladoras de capacidade contributiva, a cobrança do imposto revelar-se-ia inconstitucional por violação do princípio da capacidade contributiva. Por sua vez, como veremos no ponto 6.3., a cobrança de impostos inconstitucionais por violação do princípio da capacidade contributiva confere ao contribuinte o exercício do direito de resistência ao seu pagamento. Recordando as palavras de ADAM SMITH,

“Sem dúvida que o lançamento de um imposto muito exorbitante, como aquele que determinasse a cobrança, em tempo de guerra ou em tempo de paz, respectivamente de metade ou de um quinto da riqueza nacional, justificaria, tanto com qualquer outro manifesto abuso de poder, a resistência popular [...] ora muitas destas coisas podem ser praticadas sem legitimar um levantamento armado da população. Mas um abuso forte, flagrante e palpável, decerto conferirá essa legitimação, como sucederá se lhe for reclamado o

prática encarregou-se de demonstrar as consequências dramáticas que implicou: foi um dos principais motivos da queda do Governo de Margaret Thatcher. Os contribuintes, perante a cobrança de um imposto que consideravam absolutamente injusto – devido ao carácter altamente regressivo que apresentava ao colocar um peso maior sobre os contribuintes que apresentavam rendimentos mais baixos – deixaram de pagar o referido imposto exigindo a sua abolição.

²³⁴ SAMUELSON, PAUL/ NORDHAUS, WILLIAM, *Economia, op. cit.*, p. 313.

pagamento de um imposto equivalente a metade ou a um terço das suas subsistências”²³⁵.

Assim, os contribuintes que não conseguissem fugir ao pagamento do imposto inconstitucional, apesar de suportarem, inicialmente, essa carga fiscal, acabariam por sofrer uma perda absoluta de bem-estar. O legislador fiscal teria de enfrentar, por conseguinte, a “*morte da galinha dos ovos de ouro*”.

Por fim, e na sequência do que acabámos de expor, o reconhecimento do mínimo de existência no direito fiscal português dá corpo à exigência constitucional de satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas. De acordo com a primeira parte do n.º 1 do artigo 103.º da CRP,

“O sistema fiscal visa garantir a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas”,

isto é, visa garantir a *satisfação consistente e sustentada* de tais necessidades. Para que este objetivo seja prosseguido, o sistema fiscal não pode ambicionar tributar a parcela de rendimentos que os contribuintes têm de afetar à satisfação das suas necessidades essenciais. Como acabámos de referir, caso tal acontecesse, as situações de evasão fiscal aumentariam. Além do mais, os contribuintes que, *ab initio*, conseguissem cumprir o seu dever fundamental de pagar impostos ficariam impossibilitados de o fazer porque deixariam de dispor de rendimentos para tal. Assim, o reconhecimento da existência de uma parcela de rendimentos que não pode ser alvo de tributação permite que o sistema fiscal tenha receita fiscal suficiente para garantir, de forma consistente e sustentada, a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas. O mínimo de existência não encontra, por conseguinte, a sua justificação exclusivamente na “*repartição justa dos rendimentos e da riqueza*”²³⁶ mas também na necessidade de garantir a satisfação das necessidades financeiras estaduais.

Para o legislador fiscal, reconhecer a não tributação da parcela de rendimentos que integra o mínimo de existência implica garantir receita fiscal suficiente para fazer face

²³⁵ *Apud* ARAÚJO, FERNANDO, *Introdução à Economia*, *op. cit.*, p. 519.

²³⁶ Art. 103.º, n.º 1, 2.ª parte, da CRP.

às necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas. Caso tal não acontecesse, ficaríamos perante um duplo cenário. Por um lado, teríamos contribuintes que, confrontados com a necessidade de satisfazer as suas necessidades essenciais, deixariam de pagar o imposto em causa aumentando, exponencialmente, os casos de *“fuga aos impostos”*. Por outro lado, os contribuintes que, inicialmente, conseguissem suportar o imposto cobrado, rapidamente deixariam de o conseguir fazer. No final, esta situação implicaria uma quebra de receita fiscal demonstrando ao legislador fiscal que o não reconhecimento da existência de uma parcela de rendimentos fiscalmente intocável pode consubstanciar uma perda de receita indesejada.

Capítulo § 3.º

Titularidade do direito ao mínimo de existência

3. A titularidade do direito à não tributação dos rendimentos essenciais a uma existência digna

De acordo com o n.º 3 do artigo 18.º da Lei Geral Tributária, o sujeito passivo da relação tributária²³⁷ é

*“a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável”*²³⁸.

Deste modo, uma vez que o sujeito passivo da relação tributária pode ser uma pessoa singular, uma pessoa coletiva ou uma entidade a que apenas o legislador tributário reconhece relevância *“sem a transformar numa pessoa jurídica”*²³⁹, v.g. sociedades irregulares²⁴⁰, concluímos que o mesmo não tem de ser, necessariamente, uma pessoa jurídica.

²³⁷ Não devemos confundir a noção de sujeito passivo com a noção de contribuinte. Enquanto devedor qualificado, originário e principal do imposto, o contribuinte *“é a pessoa relativamente à qual se verifica o facto tributário, o pressuposto de facto ou o facto gerador do imposto, isto é, o titular da manifestação de capacidade contributiva que a lei tem em vista atingir e que, por conseguinte, deve suportar a ablação ou desfalque patrimonial que o imposto acarreta”*. NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, 5.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2009, p. 259. Por sua vez, o sujeito passivo é o *vinculado ao cumprimento da prestação tributária*, isto é, o devedor do imposto que deve satisfazer a obrigação de imposto perante o credor tributário.

²³⁸ O n.º 1 do artigo 18.º da LGT define sujeito passivo da relação tributária como sendo *“a entidade de direito público titular o direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer directamente quer através de representantes”*, cabendo aos serviços de administração tributária, nos termos do artigo 10.º do CPPT, *“liquidar e cobrar ou colaborar na cobrança dos tributos, nos termos das leis tributárias”*.

²³⁹ SALDANHA SANCHES, JOSÉ, *Manual de Direito Fiscal*, op. cit., p. 251.

²⁴⁰ Vide art. 2.º, do CIRC.

Por outro lado, além do contribuinte direto, a Lei Geral Tributária considera também como sujeito passivo o substituto tributário e o responsável tributário. Assim, e tendo em conta que o sujeito passivo é todo aquele *sobre quem recai um qualquer dever de cooperação*²⁴¹, são várias as questões que se suscitam aquando da definição da titularidade do direito à não tributação dos rendimentos necessários a uma existência digna.

Primeiramente, cabe saber se todos os tipos de sujeito passivo são titulares do referido direito ou se, pelo contrário, a titularidade do mesmo recai apenas sobre o sujeito passivo puro. Em segundo lugar, há que saber se a quantidade de riqueza de que é titular o sujeito passivo afasta a proteção conferida pelo mínimo de existência à parcela de rendimentos necessária para uma existência digna. Em terceiro lugar, devemos refletir se a titularidade do direito à não tributação dos rendimentos necessários a uma existência digna é exclusiva daqueles que são considerados residentes em território português ou se, pelo contrário, os não residentes também estão abrangidos. Por fim, cabe aferir se estamos perante um direito exclusivo das pessoas singulares ou se, pelo contrário, as pessoas coletivas também têm direito à proteção do mínimo de existência para que possam subsistir.

Analisemos, então, cada uma destas questões.

3.1. O alcance subjetivo do mínimo de existência e o sujeito passivo

O n.º 3 do artigo 18.º da Lei Geral Tributária define como sujeito passivo da relação tributária a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito vinculada ao cumprimento de uma prestação tributária, quer seja como contribuinte direto, quer seja como substituto ou responsável tributário. Contudo, apenas o *“sujeito passivo por excelência [...] suporta um imposto que por si é devido por motivo da sua própria capacidade contributiva”*²⁴². Deste modo, se o *dever fundamental de pagar impostos* recai sobre todos aqueles que

²⁴¹ SALDANHA SANCHES, JOSÉ, *Manual de Direito Fiscal, op. cit.*, p. 253.

²⁴² SALDANHA SANCHES, JOSÉ, *Manual de Direito Fiscal, op. cit.*, p. 253. Criticando o artigo 18.º da LGT por utilizar a expressão *“sujeito passivo”* com um sentido demasiado estrito, *“identificando-o com o devedor do imposto latu sensu, quando há outros sujeitos passivos, isto é, outros obrigados tributários para além do devedor do imposto em sentido amplo”*, vide NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal, op. cit.*, p. 261.

revelem possuir capacidade contributiva para tal, a qualidade de sujeito passivo é um *prius* para que possa existir qualquer tipo de tributação.

Não obstante, tendo em conta que o substituto tributário²⁴³, isto é, “*aquele que se encontra vinculado ao pagamento do tributo em vez do contribuinte, por se encontrar em posição que permite assegurar o pagamento com maior facilidade e segurança*”²⁴⁴, apenas está vinculado ao pagamento do imposto em substituição do contribuinte, a sua capacidade contributiva não releva para que fique vinculado a tal obrigação. Ao recorrer ao mecanismo da substituição tributária, o legislador fiscal introduz, no lado passivo da relação jurídico-tributária, dois obrigados principais, ainda que apenas exista um único sujeito adstrito ao dever fundamental de pagar impostos²⁴⁵. Nos casos de substituição tributária, apenas o contribuinte responde por uma obrigação tributária própria resultante do preenchimento da norma de incidência de um determinado tributo. Por sua vez, o substituto tributário responde por uma obrigação própria derivada do mecanismo da substituição²⁴⁶. Deste modo, apesar de ser chamado, em primeiro lugar, a pagar o imposto em causa, tal baseia-se num dever de contribuir alheio: o dever de pagar impostos do contribuinte. É neste contexto que BAYONA DE PEROGORDO e SOLER ROCH afirmam que

“el sustituto, a diferencia del contribuyente, no es sujeto del deber de contribuir ni configura el hecho imponible de la obligación tributaria. Configura, simplemente el presupuesto de hecho que da origen a la sustitución en la prestación tributaria en lugar del contribuyente, a través de un doble mecanismo por el cual se

²⁴³ Vide art. 20.º, da LGT.

²⁴⁴ VASQUES, SÉRGIO, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2011, p. 326.

²⁴⁵ Neste sentido, vide MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, op. cit., p. 127.

²⁴⁶ Tal como defende ALONSO GONZÁLEZ, o substituto tributário responde por uma obrigação própria dado que “*actúa en nombre propio y en interés propio respecto de la extinción de la deuda que sobre él recae. Actúa en nombre propio porque paga la deuda como propia por realizar el segundo presupuesto de hecho. Actúa en interés propio porque al pagar la deuda del contribuyente paga también su deuda pues su posición de deudor es tan firme a los ojos de Hacienda que ésta no desiste de cobrarse en su patrimonio el tributo de que se trate sino hasta que se demuestre su insolvencia*”. GONZÁLEZ, LUIS MANUEL ALONSO, “El sustituto del contribuyente”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (libro homenaje a Sainz de Bujanda)*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991, p. 550.

produce una disociación entre la realización del hecho imponible y la posición deudora en la obligación tributaria”²⁴⁷.

Não há, deste modo, coincidência entre a entidade que efetua o pagamento do tributo – o substituto tributário – e a entidade que suporta, efetivamente, o encargo tributário – o contribuinte. Por conseguinte, uma vez que o substituto atua em substituição do contribuinte direto, isto é, aquele que *preenche as normas de incidência de um dado tributo público*²⁴⁸, a capacidade contributiva do substituto tributário em nada afeta a obrigação que sobre si recai, enquanto substituto tributário. Na verdade, o facto de, regra geral, se encontrar em melhor posição que o contribuinte direto para cumprir a obrigação deste faz com que o legislador desloque a obrigação tributária para si²⁴⁹. Apenas é objeto de imposto a manifestação dinâmica ou estática do património do contribuinte e não do substituto tributário, sendo aquele o detentor do *dever fundamental de pagar impostos*²⁵⁰.

²⁴⁷ PEROGORDO, JUAN JOSÉ BAYONA DE/ ROCH, MARÍA TERESA SOLER, *Derecho Financiero*, op. cit., p. 84.

²⁴⁸ VASQUES, SÉRGIO, *Manual de Direito Fiscal*, op. cit., p. 328.

²⁴⁹ A substituição tributária com retenção na fonte implica que o substituto tributário esteja obrigado a reter na fonte o imposto devido pelo contribuinte direto e que a entregue ao Estado. Salientando as vantagens da substituição tributária, vide XAVIER, ALBERTO, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1974, pp. 407-408 identificando-as como “comodidade, segurança e economia porque a substituição tributária determina uma redução do círculo de pessoas relativamente às quais se irá desenvolver a atividade administrativa de aplicação das normas tributárias e da cobrança dos impostos; e ainda porque o património das entidades pagadoras via de regra lhe oferece mais garantias que o dos titulares dos rendimentos. Mas também comodidade e economia para os titulares de rendimentos, posto que a interposição de um terceiros lhes dispensa um contacto directo e imediato com a administração fiscal, com todas as obrigações daí decorrentes”. Apesar do n.º 2 do art. 20.º da LGT referir que “A substituição tributária é efectivada através do mecanismo de retenção na fonte do imposto devido”, a substituição tributária também se pode verificar sem que haja retenção na fonte, v.g. a contribuição para o áudio-visual que, tal como CASALTA NABAIS refere, “a lei qualifica de substituição uma situação em que não há retenção na fonte nem pagamento por conta de terceiro”, NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, op. cit., p. 273, ou no caso do imposto de selo, referido por SALDANHA SANCHES, dado que é “cobrado por diversas entidades, como notários, bancos e empresas de prestação de serviços”. SALDANHA SANCHES, JOSÉ, *Manual de Direito Fiscal*, op. cit., p. 269.

²⁵⁰ Tal como refere CENCERRADO MILLÁN, “el objeto del tributo será una manifestación estática o dinámica del patrimonio del contribuyente, nunca del sustituto. De igual modo, la valoración sobre la suficiencia de dicha manifestación, a efectos del cumplimiento del mínimo exento, deberá realizarse sobre la figura del contribuyente – no del sustituto – como auténtico sujeto del deber de contribuir”. MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, Madrid, Marcial Pons, 1999, p. 128.

Por sua vez, também a capacidade contributiva do responsável tributário²⁵¹, ou seja, “[d]aquele que fica obrigado ao pagamento do tributo além do contribuinte, quando este não seja capaz do fazer”²⁵², não releva para que fique adstrito ao pagamento do imposto quando o contribuinte o possa fazer. Seguindo de perto os ensinamentos de BAYONA DE PEROGORDO e SOLER ROCH,

*“el sujeto que asume una deuda tributaria como responsable se identifica, ante todo, por un rasgo de carácter negativo, ya que dicha deuda no se fundamenta en el deber de contribuir. Su posición jurídica no viene determinada por la idoneidad para soportar la carga de la contribución manifestada a través de un determinado índice de riqueza; la obligación del responsable no tiene naturaleza contributiva”*²⁵³.

Na verdade, a posição jurídica que o responsável tributário ocupa não deriva da sua capacidade contributiva mas sim da posição especial que ocupa em relação ao contribuinte direto – facto de responsabilidade e não facto tributário – que lhe permite influenciar o seu comportamento ou fiscalizá-lo. Deste modo, sempre que o contribuinte não possa satisfazer a obrigação de pagamento de imposto a que se encontra vinculado, recai sobre o responsável tributário o cumprimento da referida obrigação tributária. Uma vez que a responsabilidade tributária só entra em ação “numa fase patológica da relação jurídica do imposto”²⁵⁴ não altera a obrigação de pagamento do imposto. Assim, em primeiro lugar, será chamado a cumprir a obrigação tributária o devedor principal e, só no caso de este não apresentar património suficiente para satisfazer a referida obrigação, é que o responsável tributário é chamado a intervir. O responsável tributário é, por conseguinte, obrigado tributário com fundamento num dever de contribuir alheio.

Tendo em conta que a responsabilidade tributária se apresenta como um instrumento de garantia de crédito, *in casu* de um crédito tributário, o responsável

²⁵¹ Vide art. 22.º, da LGT.

²⁵² VASQUES, SÉRGIO, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2011, p. 326.

²⁵³ PEROGORDO, JUAN JOSÉ BAYONA DE/ ROCH, MARÍA TERESA SOLER, *Derecho Financiero*, Vol. II, 2.ª Edição, Alicante, Ed. Compás, 1989, p. 100.

²⁵⁴ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.º 01308/03 de 21 de setembro de 2004. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/640d4aa48a201b8980256f1c0033514f?OpenDocument>.

tributário, no cumprimento da obrigação a que está adstrito, não está a contribuir para fazer face à despesa pública mas tão só a garantir o pagamento da dívida tributária de que é titular o devedor principal. O verdadeiro obrigado a contribuir, cujo dever serve de fundamento à existência da dívida tributária que está garantida pela posição jurídica que o responsável tributário assumiu, é o contribuinte na medida em que revelou ser possuidor de capacidade contributiva para tal. Assim, contrariamente ao que sucede nos casos de substituição tributária, apenas quando o contribuinte, enquanto pessoa idónea para satisfazer a dívida tributária, esteja numa situação de incumprimento é que o responsável tributário, num segundo plano, é chamado a pagar o imposto devido pelo devedor principal. O responsável tributário tem, subseqüentemente, direito de reembolso que visa reestabelecer o equilíbrio patrimonial causado em virtude da lei. Mais uma vez, tendo em conta que o mínimo de existência encontra o seu fundamento na (ausência) de capacidade contributiva, do exposto resulta que o mínimo de existência só pode abranger o devedor principal,²⁵⁵ excluindo, portanto, o responsável tributário.

Em suma, dado que nem o substituto tributário nem o responsável tributário têm uma relação direta e pessoal com o facto tributário – a obrigação de pagar o imposto devido pelo contribuinte surge ou em substituição deste ou além deste – apenas o *sujeito passivo puro*²⁵⁶, tendo em conta que possui uma relação pessoal e direta com o facto tributário, revela capacidade contributiva para suportar o imposto que por si é devido. Assim, e em resposta à primeira questão colocada, a titularidade do direito à não tributação dos rendimentos necessários a uma existência digna apenas pode ser atribuída ao sujeito passivo puro não abrangendo, por conseguinte, o substituto nem o responsável tributário.

Chegados aqui, e tendo em conta que apenas o património do sujeito passivo puro é protegido pelo mínimo de existência, cabe saber se os contribuintes que obtenham rendimentos de quantia superior ao mínimo de existência beneficiam da

²⁵⁵ Tal como sustenta CENCERRADO MILLÁN, “*las exigencias del principio de capacidad económica y del mínimo exento deben referirse siempre a la personas obligadas a contribuir de acuerdo con la regulación del tributo. En consecuencia, en ningún caso harán referencia a la persona del responsable que jamás asume dicha condición*”. MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, op. cit., pp. 132-133.

²⁵⁶ Expressão de SALDANHA SANCHES. SALDANHA SANCHES, JOSÉ, *Manual de Direito Fiscal*, op. cit., p. 253.

proteção que este confere. Por outras palavras, será que os contribuintes “ricos” também são beneficiários da proteção conferida pelo mínimo de existência?

A “polémica questão” de saber se também os contribuintes considerados “ricos” beneficiam da proteção conferida pelo mínimo de existência foi iniciada por TIPKE com o trabalho “*Mínimo de existência no Imposto sobre o Rendimento também para os ricos?*”²⁵⁷ e, ainda hoje, não encontra uma resposta consensual. Visando dar resposta a um comentário de KLEIN que salientava que, até ao momento, ainda ninguém lhe tinha explicado porque é que o Presidente do *Bundesfinanzhof* tinha direito à proteção conferida pelo mínimo de existência se auferia rendimentos mais elevados que o mínimo de existência, TIPKE afirmou que,

*“O mínimo de existência não é uma prestação social para indigentes mas sim a componente negativa da base tributária que responde à capacidade contributiva ou ao rendimento disponível”*²⁵⁸.

Deste modo, o Tribunal Constitucional alemão, nas sentenças já referidas de 12 de junho de 1990 e de 29 de maio de 1990, sustentou que também os “ricos” têm direito à proteção conferida pelo mínimo de existência uma vez que, também eles, canalizam parte do seu rendimento para fazer face às necessidades vitais. Tal implica que essa parcela de rendimento seja considerada rendimento indisponível. Na verdade, como tivemos oportunidade de referir, o Tribunal Constitucional alemão salientou, diversas vezes, que o rendimento disponível só é alcançado após ter sido salvaguardada a parcela de rendimentos necessária para que o contribuinte possa satisfazer as suas necessidades vitais e as necessidades vitais do seu agregado familiar. Por conseguinte, enquanto decorrência do princípio da capacidade contributiva, o mínimo de existência protege a parcela de rendimentos que permite a todo e qualquer contribuinte satisfazer as suas necessidades vitais. Como tal, os contribuintes “ricos” também têm de estar, necessariamente, abrangidos. Só deste modo é que se pode alcançar a justiça fiscal horizontal. Por outro lado, a justiça fiscal vertical não fica afetada uma vez que os

²⁵⁷ TIPKE, KLAUS, “Einkommensteuerliches Existenzminimum auch für Reiche?”, *FinanzRundschau für Einkommernsteuer und Körperschaftsteuer*, n.º 12, 1990, pp. 349 e seguintes.

²⁵⁸ TIPKE, KLAUS, *Die Steuerrechtsordnung*, op. cit., p. 687. Tradução livre da nossa responsabilidade.

contribuintes com uma capacidade contributiva maior serão alvo de uma carga tributária mais elevada.

Apesar do Tribunal Constitucional alemão ter sufragado esta linha jurisprudência durante várias décadas, surpreendentemente, na controversa sentença de 25 de setembro de 1992²⁵⁹, não foi este o entendimento adotado. Na referida sentença, o Tribunal Constitucional alemão excluiu os contribuintes “ricos” da proteção conferida pelo mínimo de existência e, contrariamente ao sustentado em sentenças anteriores, também não recorreu ao princípio da capacidade contributiva nem ao direito a uma vida condigna para fundamentar a sua decisão. Pelo contrário, lançou mão do direito de propriedade, do direito à escolha de profissão e do direito ao direito ao livre desenvolvimento da personalidade para concluir que a legislação que lhe foi submetida para apreciação tinha um efeito estrangulador sobre os direitos constitucionalmente reconhecidos. Por outro lado, relativamente ao mínimo de existência, o Tribunal entendeu que a proteção conferida pelo mínimo de existência só é constitucionalmente exigível relativamente aos contribuintes com rendimentos abaixo do mínimo de existência. No entender do douto Tribunal, a Constituição apenas exigia que os cidadãos mantivessem intacto o seu mínimo de existência depois do pagamento dos impostos, sendo que a proteção conferida pelo mínimo de existência apenas poderia ser invocada pelos contribuintes com rendimentos inferiores ao mínimo de existência²⁶⁰. Contudo, esta decisão tem sido considerada “acidental” e “isolada” do entendimento que mais tarde se consolidou pelo que o entendimento nela sufragado não deve ser adotado.

Como temos vindo a salientar, a proteção conferida pelo mínimo de existência implica que o Estado não possa invadir, com o seu poder tributário, a esfera de liberdade mínima do contribuinte coarctando-lhe o direito a viver condignamente. Na verdade, se *todos* os contribuintes têm o *dever fundamental de pagar impostos* para, mediante a capacidade contributiva que revelem possuir, contribuírem para fazer face à despesa pública, então *todos* os contribuintes beneficiam da proteção

²⁵⁹ Decisão do Tribunal Constitucional alemão de 25 de setembro de 1992, BVerfG 87, 153.

²⁶⁰ FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, op. cit., pp. 41-42, nota 87.

conferida pelo mínimo de existência. Isto é determinado pelo princípio da generalidade, aplicado em conjunto com o princípio da capacidade contributiva. Assim sendo, apenas os contribuintes que não revelem possuir capacidade contributiva que lhes permita contribuir para fazer face à despesa pública é que não terão de o fazer. Recorrendo aos ensinamentos de SAINZ DE BUJANDA, o facto de todos os contribuintes terem o dever de contribuir para fazer face à despesa pública

*“no supone que todos deban efectivamente pagar tributos, sino que deben hacerlo los que, a la luz de los principios constitucionales y de las leyes que lo desarrollan, tengan la necesaria capacidad contributiva, puesta de manifiesto en la realización de los hechos imposables tipificados en la ley. Es decid, que no se puede eximir a nadie de contribuir por razones que no sean la carencia de capacidad contributiva”*²⁶¹.

No entanto, tal como salienta, e bem, o referido autor, se o princípio da generalidade, na sua vertente negativa, implica que todos os contribuintes que possuam capacidade contributiva tenham o dever de pagar impostos, na sua vertente positiva, o referido princípio implica que aqueles que não revelem capacidade contributiva para tal devam ficar salvaguardados do cumprimento de tal dever²⁶². Deste modo, e tendo em conta que, no nosso entender, o fundamento do mínimo de existência reside na ausência de capacidade contributiva, só nos resta concluir que os contribuintes que tenham um património superior ao mínimo de existência não podem ser excluídos da proteção conferida pelo mínimo de existência. A proteção conferida pelo mínimo de existência protege quer o contribuinte com poucos (nenhuns) rendimentos como o contribuinte que possui rendimentos mais elevados. Na verdade, a *todos* os contribuintes deve ser reconhecida a proteção conferida pelo mínimo de existência, independentemente do grau de “riqueza” que possuam²⁶³.

²⁶¹ SÁINZ DE BUJANDA, FERNANDO, *Lecciones de Derecho Financiero*, 10.^a Edição, Madrid, Edição Universidad Complutense, Facultad de Derecho, 1993, p. 104.

²⁶² SÁINZ DE BUJANDA, FERNANDO, *Lecciones de Derecho Financiero, op. cit.*, p. 110.

²⁶³ Neste sentido, *vide* GIARDINA, EMÍLIO, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milão, Giuffrè, 1961, pp. 219-220.

Tal como CENCERRADO MILLÁN sustenta,

*“el mínimo exento debe estar presidido por la idea de generalidad, en el doble sentido de que todo ciudadano que no alcance determinado nivel de renta debe quedar exento de impuestos, como que todo ciudadano que sí supere la riqueza que representa el mínimo exento debe continuar, una vez pagado el impuesto, con la renta necesaria para satisfacer sus necesidades esenciales”*²⁶⁴.

Assim, nas palavras de ANGELO AMATO, a referida riqueza,

*“debe ser detraída de la renta antes de aplicar el impuesto, de modo que quien dispone de aquel mínimo no pague el tributo y los demás paguen sólo sobre la parte excedente de aquel mínimo”*²⁶⁵.

Por outro lado, não se deve esquecer que as características próprias do património e a afetação que o contribuinte faz do mesmo é que são tidas em conta aquando da proteção do mínimo de existência. Deste modo, todos os contribuintes, independentemente do grau de “riqueza” que apresentem, consomem bens que são afetos à satisfação das suas necessidades essenciais. Não podemos, portanto, excluir os contribuintes com maior capacidade económica da proteção conferida pelo mínimo de existência dado que também eles, à semelhança de todo e qualquer contribuinte, têm, necessariamente, de afetar parte do seu rendimento à satisfação de necessidades vitais. Na verdade, o princípio da capacidade contributiva, enquanto medida geral da igualdade, implica que se tenham em consideração as despesas pessoais e familiares que diminuem o rendimento disponível em função das circunstâncias do contribuinte, independentemente do grau de riqueza que este

²⁶⁴ MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, op. cit., pp. 25-26.

²⁶⁵ AMATO, ANGELO, “Sulla esenzione tributaria del reddito minimo”, *Rivista Internazionale di Scienze sociali*, 1952, p. 535, apud MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, op. cit., p. 26. CENCERRADO MILLÁN apresenta o exemplo de Stuart Mill que explica, de forma simples, o mecanismo de proteção conferido pelo mínimo de existência aplicável a todos os cidadãos: “supongamos que 50 libras por año son suficientes para proveer al número de personas que ordinariamente se mantienen de un solo ingreso con las cosas necesarias para la vida y la salud, con protección adecuada contra los sufrimientos corporales habituales, pero sin ninguna comodidad. Este sería, pues, el mínimo, y los ingresos que excedieran de esta cifra, pagarían impuesto no sobre su importe total, sino sobre el excedente”. EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, op. cit., p. 26.

apresente²⁶⁶.

Em sentido contrário, surge o pensamento de GARCÍA DORADO que defende que a partir de um certo nível de rendimentos a Constituição permite que o mínimo de existência possa desaparecer. Vejamos o pensamento do autor:

“Sin embargo, si junto a la introducción del mínimo existencial modificamos el grado de progresividad de la tarifa es posible anular la reducción del grado de progresividad producido con la introducción del mínimo reduciendo la base. En consecuencia, se se desea mantener el mismo nivel de progresividad se puede hacer mediante la introducción de correcciones en la tarifa. Como hemos señalado antes, la Constitución exige preservar el mínimo existencial de tributación con la finalidad de que el individuo disponga de recursos necesarios que requiere una vida digna. Asegurados estos, entendemos que la Constitución no se opone a que el mínimo existencial personal desaparezca a partir de ciertos niveles de renta. Desde esta idea, se propugna que la reducciones de la base desaparezcan cuando se supere determinada cuantía”²⁶⁷.

Não podemos, salvo devido respeito, concordar com o pensamento deste autor.

Se os contribuintes que dispõem de um nível de rendimento mais elevado também têm de satisfazer as suas necessidades vitais, então os valores despendidos na satisfação das mesmas não são representativos da capacidade contributiva e, por isso, devem ficar a salvo da incidência tributária²⁶⁸. Assim, os contribuintes que apenas apresentem rendimentos suficientes para a satisfação das necessidades vitais não devem pagar impostos. Por outro lado, os contribuintes que apresentem rendimentos

²⁶⁶ Neste sentido, vide ACOSTA, SIMÓN, “La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: familia y cargas familiares”, *Presente y futuro de la Imposición Directa en España*, op. cit., p. 120.

²⁶⁷ DORADO, FRANCISCO GARCÍA, *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de Tributación*, op. cit., p. 192.

²⁶⁸ Vide, no mesmo sentido, MOLINA, PEDRO HERRERA, “Fundamento y Configuración del Mínimo Personal Y Familiar”, *El mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado*, op. cit., p. 3 onde o autor afirma que “La dignidad de la persona explica que no pueda considerarse renda disponible aquella necesaria para garantizar una vida digna al núcleo familiar, aun en el caso de que el contribuyente sea ‘rico’”.

acima do mínimo de existência devem pagar impostos em função da capacidade contributiva que apresentem. Todavia, o rendimento afeto à satisfação das necessidades vitais do indivíduo e respetivo agregado familiar tem de ser ressalvado tendo em conta que, não sendo revelador de capacidade contributiva, não pode ser alvo de tributação. Deste modo, apenas fica sujeito a tributação o rendimento disponível. Se assim não fosse, estar-se-ia a aumentar o nível de progressividade do imposto e a desconsiderar a situação concreta do contribuinte.

Do exposto, resulta que também não podemos concordar com PEDRO HERRENA MOLINA quando o autor sustenta que

“En el caso de los ‘ricos’ el principio de dignidad de la persona solo garantiza el mínimo existencial a través del principio de igualdad. Esto explica que a partir de ciertos umbrales de renta sea constitucional suprimir aquellas partidas del mínimo de existencia que constituyan un presupuesto común para todos los contribuyentes (alimento, habitación y vestido). En tales casos la supresión del mínimo existencial equivale a un aumento de progresividad”²⁶⁹.

Como temos vindo a referir, a parcela de rendimentos afeta à satisfação das necessidades vitais do contribuinte e do seu agregado familiar, porquanto é afeta à satisfação das necessidades que lhes permite viver condignamente, não é reveladora da capacidade contributiva tendo, deste modo, necessariamente de beneficiar da proteção conferida pelo mínimo de existência. Dado que o mínimo de existência é constituído pela parcela de rendimentos indisponível do contribuinte, a tributação deste, de acordo com a capacidade contributiva que revele, tem de ter em conta a afetação da parcela de rendimentos constitutivos do mínimo de existência para que se consiga apurar, verdadeiramente, a sua real capacidade contributiva²⁷⁰. Não obstante, PEDRO HERRENA MOLINA reconhece que caso surjam outras necessidades básicas – saúde ou menos-valias – estas têm de ser tidas em conta aquando da determinação do rendimento disponível, sob pena de se estar a efetuar uma discriminação contrária à

²⁶⁹ Vide, no mesmo sentido, MOLINA, PEDRO HERRERA, “Fundamento y Configuración del Mínimo Personal Y Familiar”, *El mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado*, op. cit., p. 3.

²⁷⁰ RODRIGUES, JOÃO PEDRO SILVA, “Algumas reflexões sobre a não tributação dos rendimentos essenciais à existência como um direito fundamental”, op. cit. p. 32.

dignidade da pessoa humana²⁷¹.

Em suma, se a capacidade contributiva implica que a determinação do imposto devido deva ser feita de acordo com os rendimentos disponíveis do cidadão (capacidade contributiva subjetiva), então todos os contribuintes, independentemente do grau de riqueza que apresentem, gozam da proteção conferida pelo mínimo de existência. Isto implica que a parcela de rendimentos afeta à satisfação das necessidades vitais tenha de ser, obrigatoriamente, tida em conta aquando da aferição da real capacidade contributiva de todos os contribuintes.

3.2. Os contribuintes não residentes estão abrangidos?

À semelhança da generalidade dos outros países, os contribuintes considerados residentes em território português são tributados de acordo com o princípio da universalidade da tributação – *worldwide taxation*²⁷². Assim dispõe o n.º 1 do artigo 15.º do Código do IRS ao determinar que

“Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território”.

Por outro lado, o n.º 2 do artigo 15.º do Código do IRS determina que, relativamente

²⁷¹ MOLINA, PEDRO HERRERA, “Fundamento y Configuración del Mínimo Personal Y Familiar”, *El mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado*, op. cit., p. 3.

²⁷² Nos termos do art. 16.º do CIRS,

“1 - São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados;
b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, em 31 de Dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual;
c) Em 31 de Dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direcção efectiva nesse território;
d) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português.

2 - São sempre havidas como residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo.

[...]

5 - São ainda havidas como residentes em território português as pessoas de nacionalidade portuguesa que deslocalizem a sua residência fiscal para país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, no ano em que se verifique aquela mudança e nos quatro anos subsequentes, salvo se o interessado provar que a mudança se deve a razões atendíveis, designadamente exercício naquele território de actividade temporária por conta de entidade patronal domiciliada em território português.”

aos contribuintes considerados não residentes, para efeitos fiscais, em território português,

“O IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português”.

Deste modo, nesta sede, impera o princípio da territorialidade cabendo ao artigo 18.º do Código do IRS²⁷³ a definição dos rendimentos que se consideram obtidos em

²⁷³ “1 - Consideram-se obtidos em território português:

- a) Os rendimentos do trabalho dependente decorrentes de actividades nele exercidas, ou quando tais rendimentos sejam devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
- b) As remunerações dos membros dos órgãos estatutários das pessoas colectivas e outras entidades, devidas por entidades que nele tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
- c) Os rendimentos de trabalho prestado a bordo de navios e aeronaves, desde que os seus beneficiários estejam ao serviço de entidade com residência, sede ou direcção efectiva nesse território;
- d) Os rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial, da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico, ou do uso ou concessão do uso de equipamento agrícola, comercial ou científico, quando não constituam rendimentos prediais, bem como os derivados de assistência técnica, devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
- e) Os rendimentos de actividades empresariais e profissionais imputáveis a estabelecimento estável nele situado;
- f) Os rendimentos que não se encontrem previstos na alínea anterior decorrentes de actividades profissionais e de outras prestações de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico, técnico e de intermediação na celebração de quaisquer contratos, realizadas ou utilizadas em território português, com excepção das relativas a transportes, telecomunicações e actividades financeiras, desde que devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
- g) Outros rendimentos de aplicação de capitais devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
- h) Os rendimentos respeitantes a imóveis nele situados, incluindo as mais-valias resultantes da sua transmissão;
- i) As mais-valias resultantes da transmissão onerosa de partes representativas do capital de entidades com sede ou direcção efectiva em território português, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital e, bem assim, o valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do artigo 81.º do Código do IRC, seja considerado como mais-valia, ou de outros valores mobiliários emitidos por entidades que aí tenham sede ou direcção efectiva, ou ainda de partes de capital ou outros valores mobiliários quando, não se verificando essas condições, o pagamento dos respectivos rendimentos seja imputável a estabelecimento estável situado no mesmo território;
- j) As mais-valias resultantes da alienação dos bens referidos na alínea c) do n.º 1 do artigo 10.º, quando nele tenha sido feito o registo ou praticada formalidade equivalente;
- l) As pensões e os prémios de jogo, lotarias, rifas, totoloto e apostas mútuas, bem como importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos, devidos por entidade que nele tenha residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
- m) Os rendimentos de actos isolados nele praticados;
- n) Os incrementos patrimoniais não compreendidos nas alíneas anteriores, quando nele se situem os bens, direitos ou situações jurídicas a que respeitam, incluindo, designadamente, os rendimentos provenientes de operações relativas a instrumentos financeiros derivados, devidos ou pagos por entidades que nele tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
- o) Os rendimentos derivados do exercício, em território português, da actividade de profissionais de espectáculos ou desportistas, ainda que atribuídos a pessoa diferente.

território português.

Contrariamente ao que sucede com os rendimentos dos contribuintes residentes em território nacional, de acordo com a alínea a) do n.º 3 do artigo 22.º do Código do IRS, os rendimentos obtidos em território português por contribuintes não residentes não estão sujeitos a englobamento²⁷⁴ ocorrendo, pelo contrário, uma tributação com base em taxas liberatórias ou taxas com carácter especial. Assim, tendo em conta os artigos 22.º e seguintes do Código do IRS, concluímos que a determinação do rendimento coletável dos contribuintes não residentes em território português não segue as mesmas regras que a determinação do rendimento coletável dos contribuintes aqui residentes.

De entre estas regras, cabe saber se a proteção conferida pelo mínimo de existência aos contribuintes considerados residentes em território português também abrange os contribuintes que não sejam considerados residentes no território nacional. É preciso ter em linha de conta, desde já, que a discriminação positiva em função da residência, causando um tratamento diferenciado entre contribuintes residentes e contribuintes não residentes em território português, poderá ser contrária ao Direito da União Europeia caso não seja, devidamente, justificada.

Em defesa da aplicação do mínimo de existência aos contribuintes considerados não residentes em território português poderíamos sustentar, desde logo, que a legislação fiscal portuguesa não contém, especificamente, nenhuma valoração sobre a parcela de rendimento obtida pelo contribuinte não residente em território português que lhe permita aferir se este demonstra suficiente capacidade contributiva para poder estar sujeito a tributação. Partindo do pressuposto que o contribuinte não residente em território português beneficia da proteção conferida pelo mínimo de existência no país da sua residência – uma vez que, supostamente, será no país onde é considerado residente que obtém a maioria dos seus rendimentos – caber-lhe-á valorar o rendimento de que o contribuinte é titular para, de acordo com o princípio da

2 - *Entende-se por estabelecimento estável qualquer instalação fixa ou representação permanente através das quais seja exercida uma das actividades previstas no artigo 3.º.*

3 - *É aplicável ao IRS o disposto nos n.os 4 e 5 do artigo 4.º e nos n.os 2 a 9 do artigo 5.º, ambos do Código do IRC, com as necessárias adaptações.”*

²⁷⁴ Sem prejuízo do disposto nos n.ºs 8 e 9 do art. 72.º do CIRS.

capacidade contributiva e tendo em conta o princípio da tributação universal dos seus rendimentos, poder beneficiar da proteção que o mínimo de existência lhe possa conferir. Caso assim não fosse, permitir que o(s) país(es) onde o contribuinte não residente obtém rendimentos pudesse(m) reconhecer a proteção conferida pelo mínimo de existência criaria uma situação injusta. Isto porque tal permitiria que o contribuinte beneficiasse de vários mínimos de existência ao obter rendimentos em diversos países²⁷⁵. Não obstante, o que dizer dos casos em que o contribuinte não residente obtém os seus rendimentos, maioritariamente, no país onde não é considerado residente? Será que se a legislação dos diferentes Estados-membros, ao assentar numa distinção entre residentes e não residentes, não admitir a aplicação do mínimo de existência também aos não residentes consubstancia uma forma de discriminação indireta com base na nacionalidade, proibida pelo Direito da União Europeia?

O TJUE foi chamado a pronunciar-se sobre este assunto no famoso acórdão *Schumacker*²⁷⁶. Neste acórdão, o TJUE, partindo da aceitação da distinção entre contribuintes residentes e contribuintes não residentes, analisou a diferença de tratamento com base na residência. Excetuando as situações em que os contribuintes não obtém rendimentos significativos no Estado da residência, caso não exista nenhuma diferença objetiva entre a situação de residentes e de não residentes, a diferença de tratamento fiscal destas categorias é permitida.

Por sua vez, a prática decisória do TJUE diz-nos que este, quando confrontado com casos na área da tributação direta, adota o teste da comparabilidade das situações como parte da análise do caso *sub judice*²⁷⁷. Tendo em conta que o paradigma das

²⁷⁵ Neste sentido, vide MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, op. cit., p. 213.

²⁷⁶ Acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de fevereiro de 1995, Proc. C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt c. Roland Schumacker*, (Ac. *Schumacker*). Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=pt&jur=C,T,F&num=c-279/93&td=ALL>.

²⁷⁷ Relativamente ao “standard” de comparação a utilizar, vide TERRA, BEN e WATTEL, PETER, *European Tax Law*, 5.ª Edição, Kluwer Law International, 2008, p. 727. Fazendo referência à fragilidade do standard de comparabilidade factual, vide WATTEL, PETER, “Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances: Why Schumacker, Asscher, Gilly and Gschwind Do Not Suffice”, *European Taxation*, 2000, Vol. 40, 6, pp. 210-223.

Também MICHAEL LANG critica a escolha da comparabilidade factual por parte do TJUE, aquando da análise do Acórdão *Schumacker*, uma vez que tal permitiu ao Sr. Schumacker ter acesso a regalias que só estavam disponíveis para os residentes alemães. LANG, MICHAEL, “Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions and Contradictions”, *EC Tax Review*, 2009, Vol. 18, 3, p. 101.

liberdades fundamentais é o mercado interno, o elemento de comparação de uma medida potencialmente restritiva numa situação transfronteiriça é a situação puramente interna²⁷⁸. Na verdade, como salienta MICHAEL LANG,

*“the Court gives judgment on the comparability of the tax treatment in certain intra-Communitarian situations with the tax treatment in other situations, taking into account the specific legal environment in a Member State, as described by a domestic court”*²⁷⁹.

Assim, um trabalhador não residente que aufera a essencialidade dos seus rendimentos nesse Estado-membro deve ter o mesmo tratamento que um trabalhador que aí resida.

Por sua vez, à semelhança de uma restrição de qualquer princípio de Direito da União Europeia, a restrição de uma liberdade fundamental só se poderá justificar se a medida em causa *se aplicar de forma não discriminatória, se for justificada por razões imperativas de interesse geral, se for adequada para garantir a realização do objetivo que prossegue e se não ultrapassar o que é necessário para garantir esse objetivo*²⁸⁰. Tendo em conta que o TJUE tem aplicado esta *rule of*

Referindo-se ao teste da entidade emigrante *vs* não emigrante, O’SHEA, TOM, *EU Tax Law and Double Tax Conventions*, Londres, Avoir Fiscal Limited, 2008, p. 42.

²⁷⁸ Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Seção) de 7 de setembro de 2004, Proc. C-319/02, *Petri Maninnen*, para 39. Note-se que a comparabilidade tem sido interpretada pelo TJUE de forma ampla. *V.g.* Acórdão do Tribunal de Justiça de 21 de setembro de 1999, Proc. C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland* no qual a comparabilidade de um estabelecimento estável não residente com uma sociedade residente abrangiu, também, benefícios à primeira decorrentes de uma Convenção para Evitar a Dupla Tributação.

²⁷⁹ LANG, MICHAEL, “Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions and Contradictions”, *op. cit.*, p. 94.

²⁸⁰ Acórdão do Tribunal de Justiça de 30 de novembro de 1995, Proc. C-55/94, *Reinhard Gebhard* (Ac. *Gebhard*), para 37. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=99599&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=855318>. Esta metodologia, tendo sido afirmada no Acórdão *Cassis di Dijon* – Acórdão do Tribunal de Justiça de 20 de fevereiro de 1979, Proc. C-120/78, *Rewe-Zentral AG c. Bundesmonopolverwaltung für Branntwein* (Ac. *Rewe*), disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=90055&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=855638>. – foi melhorada na decisão *Gebhard* e, desde então, tem sido a metodologia seguida pelo TJUE. *Vide* Acórdão do Tribunal de Justiça (Segunda Seção) de 7 de setembro de 2006, Proc. C-470/04, *N. c. Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, para 40. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=63683&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=854360>; Acórdão do Tribunal de Justiça (Quarta Seção) de 23 de outubro de 2008, Proc. C-157/07, *Finanzamt für Körperschaften III in Berlin c. Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH*, para 40. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=66965&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=854203>; Acórdão do Tribunal de Justiça (Segunda Seção) de

*reason*²⁸¹ para legitimar certas medidas nacionais restritivas, o tratamento discriminatório entre contribuintes residentes e contribuintes não residentes só poderá ser legitimado se se basear em alguma das justificações aceites pelo TJUE.

No acórdão *Schumacker*, o Sr. Schumacker, trabalhador dependente belga, residia na Bélgica mas trabalhava na Alemanha onde auferia a grande maioria dos seus rendimentos. Deste modo, dado que exercia a sua atividade profissional num Estado-membro onde não era considerado residente, não obstante ver os seus rendimentos aí tributados, não podia beneficiar das vantagens fiscais disponíveis para os trabalhadores considerados residentes em território alemão. Para o TJUE, de acordo com o direito fiscal internacional, cabia ao Estado da residência tributar o contribuinte de forma global, tendo em conta a totalidade dos seus rendimentos e a sua situação pessoal e familiar. Na verdade, tal como o Tribunal reconheceu,

*“O rendimento auferido no território de um Estado por um não residente constitui, muito frequentemente, apenas uma parte dos seus rendimentos globais, centralizados no lugar da residência. Por outro lado, a capacidade contributiva pessoal do não residente, resultante da tomada em consideração do conjunto dos seus rendimentos e da sua situação pessoal e familiar, pode mais facilmente ser apreciada no local onde tem o centro dos seus interesses pessoais e patrimoniais. Tal lugar corresponde, geralmente, à residência habitual da pessoa em causa”*²⁸².

Deste modo, tendo em conta que a situação dos contribuintes residentes e dos contribuintes não residentes é diferente, dado que os seus rendimentos estão, essencialmente, centralizados no Estado da residência, o Tribunal entendeu que

“o facto de determinado Estado-membro não fazer beneficiar os não residentes de certos benefícios fiscais atribuídos aos residentes não é,

25 de fevereiro de 2010, C- 337/08, *X Holding BV c. Staatssecretaris van Financiën*, para 25 e seguintes. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=72408&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=183065>.

²⁸¹ Ac. *Rewe*.

²⁸² Ac. *Schumacker*, para 32.

*regra geral, discriminatório, pois aquelas duas categorias de contribuintes não se encontram em situação comparável*²⁸³.

Note-se ainda que, tal como o TJUE reconheceu, e bem, é o Estado da residência que *“dispõe geralmente de todas as informações necessárias para apreciar a capacidade contributiva global do contribuinte, tendo em conta a sua situação pessoal e familiar”*²⁸⁴.

Concluindo, deste modo, que

*“Nestas condições, o artigo 48.º do Tratado não obsta, em princípio, à aplicação da legislação de um Estado-membro que tributa mais gravosamente os rendimentos de não residentes que exercem actividades assalariadas no seu território do que os de residentes que ocupam o mesmo emprego”*²⁸⁵.

Contudo, o que dizer dos contribuintes que afirmam o essencial dos seus rendimentos no Estado-membro onde são considerados não residentes por aí exercerem a sua atividade profissional?

Para esses casos, tendo em conta que o Estado de residência *“não se encontra em condições de lhe atribuir os benefícios resultantes da tomada em consideração da sua situação pessoal e familiar”*²⁸⁶, o Tribunal decidiu que

*“Entre tal não residente e um residente que exerce actividades assalariadas comparáveis não existe qualquer diferença de situação objectiva susceptível de justificar diferenças de tratamento quanto à tomada em consideração, para efeitos de tributação, da sua situação pessoal e familiar”*²⁸⁷.

Para o Tribunal, um trabalhador que afira a essencialidade dos seus rendimentos num Estado-membro em que é considerado não residente deve beneficiar do mesmo

²⁸³ Ac. Schumacker, para 34.

²⁸⁴ Ac. Schumacker, para 33.

²⁸⁵ Ac. Schumacker, para 35.

²⁸⁶ Ac. Schumacker, para 36.

²⁸⁷ Ac. Schumacker, para 37.

tratamento que é conferido aos trabalhadores residentes. Isto porque, não havendo qualquer diferença de situação objetiva susceptível de justificar a diferença de tratamento, os trabalhadores não residentes são considerados “residentes virtuais”²⁸⁸.

Os Estados-membros ainda invocaram, sem sucesso, a necessidade de garantir a coerência fiscal na aplicação do regime aos não residentes para justificar a diferença de tratamento entre residentes e não residentes²⁸⁹. Este é, provavelmente, o argumento mais referido pelos Estados-membros quando tentam justificar uma medida contrária a uma liberdade fundamental²⁹⁰. Nos casos *Bachmann*²⁹¹ e *Comissão c. Bélgica*²⁹², o TJUE reconheceu a necessidade de garantir a coerência do regime fiscal nacional como uma razão imperiosa de interesse geral. Contudo, um argumento baseado nesta justificação só pode vingar “*se existir nexo direto entre a concessão do benefício fiscal em causa e a compensação desse benefício através de uma determinada imposição fiscal*”,²⁹³ devendo o carácter direto deste nexos ser apreciado atendendo ao objetivo prosseguido com a regulamentação em

²⁸⁸ WATTEL, PETER, “The EC Court’s Attempts to Reconcile the Treaty Freedoms with International Tax Law”, *Common Market Law Review*, n.º 33, abril, 1996, p. 238.

²⁸⁹ Ac. *Schumacker*, para 40.

²⁹⁰ SEITZ, GEORG, “National Income from the Cross-border Internal Transfer of Assets – Why the Amendments to the German Income Tax Act Violate the Freedom of Establishment”, *Intertax*, 2008, Vol. 36, 2, p. 64.

²⁹¹ No acórdão *Bachmann*, o TJUE considerou que a coerência dos sistemas nacionais podia ser uma razão válida para justificar a restrição das liberdades fundamentais. Neste caso, a coerência fiscal implicava que “*no caso de esse Estado-membro ser obrigado a aceitar a dedução das cotizações de seguro de vida pagas noutra Estado-membro, aquele possa cobrar o imposto sobre as somas devidas pelos seguradores*”. Acórdão do Tribunal de Justiça de 28 de janeiro de 1992, Proc. C-204/90, *Hanns-Martin Bachmann c. Estado belga*, para 28. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=97403&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=183584>. Dedenfendo que, neste caso, a coerência era uma falsa justificação, vide SALDANHA SANCHES, LUÍS, *Os limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, p. 315.

²⁹² Acórdão do Tribunal de Justiça de 28 de janeiro de 1992, Proc. C-300/90, *Comissão das Comunidades Europeias c. Reino da Bélgica*, para 21. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=97644&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=855468>.

²⁹³ Acórdão do Tribunal de Justiça (Terceira Seção) de 22 de dezembro de 2010, Proc. C-287/10, *Tankreederei I SA c. Directeur de l’administration des contributions directes*, para 24 (Ac. *Tankreederei I*). Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=83461&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=853785> e Acórdão do Tribunal de Justiça (Primeira Seção) de 1 de julho de 2010, Proc. C-233/09, *Gerhard Dijkman e Maria Dijkman-Lavaleije contra Belgische Staat*, para 55. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=79084&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=854044>.

causa²⁹⁴. Deste modo, o Tribunal afastou a justificação avançada, dado que

“o Estado da residência não pode tomar em consideração a situação pessoal e familiar do contribuinte, pois a carga fiscal aí existente não é suficiente para o permitir. Quando tal acontece, o princípio comunitário da igualdade de tratamento exige que a situação pessoal e familiar do não residente seja tomada em consideração no Estado do emprego da mesma forma que para os nacionais residentes e que lhes sejam concedidos os mesmos benefícios fiscais. A distinção em causa no processo principal não encontra assim qualquer justificação na necessidade de garantir a coerência do regime fiscal aplicável”²⁹⁵.

Note-se que, *in casu*, a discriminação residia no facto de nem o Estado da residência, nem o Estado no qual o contribuinte exercia a sua atividade profissional considerarem a situação pessoal e familiar do Sr. Schumacker. Por um lado, o Sr. Schumacker não era considerado residente no Estado onde auferia os seus rendimentos. Por outro lado, não auferia rendimentos no Estado da sua residência para que este pudesse ter em conta a sua situação pessoal e familiar²⁹⁶. Assim, se no Estado da fonte não existia nenhuma situação objetiva que fosse apta a justificar a diferença de tratamento, em termos fiscais, da situação pessoal e familiar do contribuinte, a desconsideração desta consubstanciava uma violação do Direito da União Europeia criando obstáculos à realização dos objetivos inscritos no Tratado²⁹⁷.

Resulta do entendimento sufragado pelo TJUE que se o contribuinte obtém a maior parte dos seus rendimentos num Estado-membro no qual é considerado não residente,

²⁹⁴ Como salienta FÜLRICH, a coerência fiscal implica que as normas fiscais estejam inseridas no mesmo contexto exigindo-se que esteja em causa o mesmo imposto e o mesmo contribuinte; *“if one of these rules is missing, the national tax system is inconsistent”*. FÜLRICH, GREGOR, “Exit Taxation and ECJ Case Law”, *European Taxation*, 2008, 10, p. 12. Vide também Acórdão do Tribunal de Justiça de 6 de junho de 2000, Proc. C-35/98, *Staatssecretaris van Financiën c. B.G.M. Verkooijen*, para 57-58. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=45322&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=854937>.

²⁹⁵ Ac. *Schumacker*, para 41-42.

²⁹⁶ Ac. *Schumacker*, para 38.

²⁹⁷ No acórdão *Wielockx*, o Tribunal foi ainda mais explícito ao determinar que o EM de acolhimento tem de remediar as discriminações, quer de facto, quer de direito – das quais não é responsável – por criarem obstáculos à realização dos objetivos do Tratado. Acórdão do Tribunal de Justiça de 11 de agosto de 1995, Proc. C-80/94, *G. H. E. J. Wielockx c. Inspecteur der directe belastingen*, (Ac. *Wielockx*). Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=pt&jur=C,T,F&num=c-80/94&td=ALL>.

facilmente se compreende que dificilmente possa exigir deduções e abatimentos no seu Estado de residência. Ora, o facto de também o Estado da fonte não poder considerar as despesas de carácter pessoal e familiar de um não residente implica que este sofra uma carga tributária mais elevada no Estado da fonte do que o tratamento fiscal que um residente obtém. Deste modo, para o Tribunal, o “*residente virtual*” deve ficar sujeito às mesmas regras que o residente para que a situação pessoal e familiar daquele possa ser considerada evitando discriminações. Dado que o Estado de residência se encontra impossibilitado de considerar a situação pessoal e familiar do contribuinte – por este obter a maioria dos seus rendimentos noutra Estado-membro – tal consideração deve caber ao Estado-membro da fonte.

Na leitura proposta por FRANCISCO GARCÍA PRATS, o Tribunal exige que o princípio da capacidade contributiva, expresso pela personalização e adequação subjetiva da tributação do rendimento do contribuinte, possa ser invocado pelos sujeitos que exercem liberdades fundamentais²⁹⁸. Assim, aqueles que exercem as liberdades fundamentais previstas no TFUE, *in casu* liberdade de circulação²⁹⁹, têm direito a que a tributação a que serão sujeitos respeite a sua capacidade contributiva. Acompanhamos, deste modo, o autor quando este sustenta que o TJUE, enquanto guardião das liberdades europeias, deve exigir que o princípio da capacidade contributiva seja protegido, em sede de tributação do rendimento, como consequência lógica da aplicação do princípio da não discriminação. Na verdade, assim

“las exigencias del principio de capacidad económica se incorporan al

²⁹⁸ PRATS, FRANCISCO ALFREDO GARCÍA, “La jurisprudencia del TJCE y el artículo 33 de la Ley del Impuesto de la Renta de no Residentes. (De la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario”, *Civitas - Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 117, 2003, p. 75.

²⁹⁹ Vide artigo 45.º do TFUE:

1. A livre circulação de trabalhadores deve ficar assegurada na União.
2. A Livre circulação dos trabalhadores implica a abolição de toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade, entre os trabalhadores dos Estados-Membros, no que diz respeito ao emprego, à remuneração e demais condições de trabalho.
3. A livre circulação dos trabalhadores compreende, sem prejuízo das limitações justificadas por razões de ordem pública, segurança pública e saúde pública, o direito de:
 - a) Responder a ofertas de emprego efectivamente feitas;
 - b) Deslocar-se livremente, para o efeito, no território dos Estados-Membros;
 - c) Residir num dos Estados-Membros a fim de nele exercer uma actividade laboral, em conformidade com as disposições legislativas, regulamentares e administrativas que regem o emprego dos trabalhadores nacionais;
 - d) Permanecer no território de um Estado-Membro depois de nele ter exercido uma actividade laboral, nas condições que serão objecto de regulamentos a estabelecer pela Comissão.
4. O disposto no presente artigo não é aplicável aos empregos na administração pública.”

*acervo comunitario como exigencia lógica derivada de los parámetros de comparabilidad entre los sujetos que ejercen las libertades comunitarias y aquellos sujetos que no las ejercen*³⁰⁰.

Neste âmbito, salientando, ainda que implicitamente, que a proteção da liberdade de circulação dos trabalhadores exige, em matéria fiscal, a proteção do princípio da capacidade contributiva ao nível do Direito da União Europeia³⁰¹, a Comissão, na Recomendação 94/79/CE, de 21 de dezembro de 1993 relativa à tributação de certos rendimentos auferidos por não residentes num Estado-membro diferente do da sua residência³⁰², determinava que

*“O objetivo da presente recomendação consiste em garantir uma tributação não discriminatória e equitativa das pessoas que auferem certos rendimentos num Estado-membro que não seja o da sua residência”*³⁰³.

Assim, o Tribunal entendeu que a exigência de uma tributação não discriminatória e equitativa implica que, tendo em conta o princípio da capacidade contributiva, os contribuintes que exercem as liberdades europeias possam usufruir da personalização do imposto³⁰⁴. Por conseguinte, um contribuinte residente num Estado-membro diverso de Portugal que obtenha, em território português, a essencialidade dos seus rendimentos, tem de ver a sua situação pessoal e familiar aqui reconhecida, aquando da tributação do seu rendimento, sob pena de, ao ser conferido um tratamento diferente face aos contribuintes residentes, se incorrer numa violação do Direito da União Europeia. Deste modo, se a situação pessoal e familiar do contribuinte não residente tem de ser tida em conta, então, para que possa ser tributado de acordo com

³⁰⁰ PRATS, FRANCISCO ALFREDO GARCÍA, “La jurisprudencia del TJCE y el artículo 33 de la Ley del Impuesto de la Renta de no Residentes. (De la asuncion del principia de capacidad económica como principia del ordenamiento comunitario”, *op. cit.*, p. 76.

³⁰¹ PRATS, FRANCISCO ALFREDO GARCÍA, “La jurisprudencia del TJCE y el artículo 33 de la Ley del Impuesto de la Renta de no Residentes. (De la asuncion del principia de capacidad económica como principia del ordenamiento comunitario”, *op. cit.*, p. 76.

³⁰² Recomendação 94/79/CE, de 21 de dezembro de 1993, relativa à tributação de certos rendimentos auferidos por não residentes num Estado-membro diferente do da sua residência. Disponível em <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31994H0079:PT:HTML>.

³⁰³ Art. 3.º da Recomendação 94/79/CE, de 21 de dezembro de 1993.

³⁰⁴ PRATS, FRANCISCO ALFREDO GARCÍA, “La jurisprudencia del TJCE y el artículo 33 de la Ley del Impuesto de la Renta de no Residentes. (De la asuncion del principia de capacidad económica como principia del ordenamiento comunitario”, *op. cit.*, p. 76.

a sua capacidade contributiva, a parcela de rendimento afeta à satisfação das suas necessidades vitais, assim como as do seu agregado familiar, tem de ser considerada sob pena de violação do referido princípio. A proteção conferida pelo mínimo de existência também deve abranger, por conseguinte, os contribuintes não residentes que auferam a essencialidade dos seus rendimentos em território português, sob pena de violação do princípio da não discriminação do Direito da União Europeia. Contudo, note-se que esta exigência, de acordo com a jurisprudência *Schumacker*, parece limitar-se aos rendimentos derivados do trabalho dependente ficando, por isso, por resolver as situações nas quais o contribuinte obtenha, maioritariamente, rendimentos de capital no país no qual não é residente.

3.3. Pessoas coletivas: direito ao mínimo de existência?

Por fim, cabe responder à última questão colocada neste capítulo: existirá um direito ao mínimo de existência das pessoas coletivas?

Cumprido, desde já, salientar que a maioria da doutrina não se tem pronunciado, expressamente, sobre o direito ao mínimo de existências das pessoas coletivas nem, consequentemente, à ausência do seu acolhimento no Código do IRC. Por um lado, não nos podemos esquecer que vários autores de direito financeiro sustentam que as pessoas coletivas não possuem uma capacidade contributiva autónoma da capacidade contributiva das pessoas que as integram. Assim, para estes autores, se os titulares de capacidade contributiva são as pessoas singulares que integram a pessoa coletiva, então o cumprimento das exigências determinadas pelo mínimo de existência é efetivado em sede do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares não sendo necessário, por conseguinte, reconhecer a existência de um direito ao mínimo de existência das pessoas coletivas. Por sua vez, a este facto acresce a recorrente caracterização do mínimo de existência como garantia exclusiva da não tributação da parcela de rendimentos necessária para fazer face às necessidades vitais do indivíduo – alimentação, vestuário, habitação – o que, facilmente se compreende, não se coaduna com a realidade das pessoas coletivas por não carecem de tais necessidades. Como tal, não é com surpresa que encontramos no pensamento de MANZONI³⁰⁵ ou de

³⁰⁵ MANZONI, IGNACIO, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, op. cit., p. 149.

JOÃO PEDRO RODRIGUES³⁰⁶ a negação da aplicabilidade do mínimo de existência às pessoas coletivas. Se, para os referidos autores, o mínimo de existência deve (apenas) proteger a parcela de rendimentos afeta à satisfação das necessidades vitais do indivíduo, naturalmente que a natureza das coisas determina a exclusão das pessoas coletivas da aplicabilidade do mesmo. De igual modo, também para aqueles que sustentam que o fundamento do mínimo de existência reside na dignidade da pessoa humana, facilmente se compreende que encontrem um entrave à aplicabilidade do mínimo de existência às pessoas coletivas dado que, para estes autores, está em causa um fundamento ligado a condições inerentes à pessoa humana que não podem ser transpostas para a realidade das pessoas coletivas³⁰⁷.

Para que possamos responder à questão colocada cabe, desde já, saber quem são os titulares do *dever fundamental de pagar impostos* dado que a proteção conferida pelo mínimo de existência está, obviamente, confinada a estes.

Cabe, desde já, salientar que o objeto do imposto corresponde às manifestações dinâmicas ou estáticas de património, o dever de pagar impostos recairá sobre o titular do património em causa. Deste modo, se o direito privado português também confere às pessoas coletivas a possibilidade de serem titulares de património, não cabe ao legislador fiscal negar tal possibilidade, sob pena de afetar a unidade do sistema jurídico. Tal como salienta CASALTA NABAIS, o legislador fiscal vai ainda mais longe dado que

“não [lhe] está vedada a possibilidade de considerar sujeitos fiscais organizações coletivas que não constituam pessoas em termos do direito em geral (maxime, do direito civil ou comercial), bem como passar por cima da personalidade jurídico-privada, conquanto que a

³⁰⁶ RODRIGUES, JOÃO PEDRO SILVA, “Algumas reflexões sobre a não tributação dos rendimentos essenciais à existência como um direito fundamental”, *op. cit.*, pp. 31-32.

³⁰⁷ Sustentando que o mínimo de existência encontra o seu fundamento na dignidade da pessoa humana e que, deste modo, não pode ser aplicado às pessoas coletivas, *vide* RODRIGUES, JOÃO PEDRO SILVA, “Algumas reflexões sobre a não tributação dos rendimentos essenciais à existência como um direito fundamental”, *op. cit.*, pp. 31-32. Para o referido autor, “o respeito, no campo das pessoas coletivas, pelo princípio da capacidade contributiva reside apenas na tributação segundo um Objektives Nettoprinzip, não se podendo falar, a esse propósito, num direito fundamental à isenção da tributação dos rendimentos vitais apra a existência da pessoa colectiva. É a dignidade da pessoa humana que justifica que se os rendimentos obtidos por um contribuinte não superarem as despesas relacionadas com as suas (vitais) necessidades existenciais não se possa considerar a presença de um rendimento disponível que possa ser sujeito a imposto.”

*criação daquelas figuras subjetivas e a desconsideração desta tenham por base uma conexão adequada com específicas manifestações da capacidade contributiva*³⁰⁸.

No entanto, note-se que, tendo em conta que a titularidade do património se encontra intrinsecamente ligada à existência de personalidade jurídica, os entes desprovidos de personalidade jurídica não podem ser titulares de património e, por conseguinte, não podem ser titulares do dever de pagar impostos. Assim, apesar do legislador fiscal poder entender que determinadas realidades desprovidas de personalidade jurídica possam ser sujeitos de direito tributário, ainda que os seus efeitos fiquem confinados ao direito fiscal, este não pode, tal como salienta CORTÉS DOMINGUEZ,

*“ampliar la esfera de funciones y posibilidades de tal sujeto, porque el legislador no puede ser contradictorio, afirmado aqui lo que negó en el Derecho privado, y ello porque las remas jurídicas son estrictamente convencionales y en nada pueden afectar a la radical unidad del ordenamento jurídico*³⁰⁹.

As implicações decorrentes do princípio da capacidade contributiva, *in casu* o respeito pelo mínimo de existência, não podem, deste modo, ser aplicadas aos entes destituídos de personalidade jurídica.

Contudo, o ordenamento jurídico português reconhece às pessoas coletivas e às pessoas singulares a susceptibilidade de serem titulares de direitos e de obrigações. Como tal, se ambas podem ser titulares de património, tal significa que ambas podem ser titulares de relações jurídicas que tenham conteúdo económico convertendo-se, deste modo, em titulares do dever de pagar impostos. Na verdade, os conceitos de património e de personalidade jurídica encontram-se interligados dado que a titularidade do património implica a existência de personalidade jurídica – não obstante esta ligação não esgotar o seu conteúdo. Do exposto, resulta que apenas os sujeitos a quem o ordenamento jurídico português reconhece personalidade jurídica, isto é, pessoas coletivas e pessoas singulares, podem manifestar capacidade

³⁰⁸ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, Coimbra, Almedina, 2012, p. 485.

³⁰⁹ DOMÍNGUEZ, MATÍAS CORTÉS, “Una contribución al estudio de la capacidad jurídica tributaria”, *Moneda y Crédito*, n.º 94, 1965, p. 106.

contributiva enquanto expressão do património de que são titulares³¹⁰. Assim, se as pessoas coletivas, ao terem personalidade jurídica própria, podem ser titulares de património e agentes de relações jurídicas com conteúdo económico, então temos de reconhecer que possuem capacidade contributiva autónoma e distinta da capacidade contributiva dos titulares que as integram. Tal implica, deste modo, que seja a pessoa coletiva – e não a(s) pessoa(s) singular(es) que se encontre(m) por de trás da mesma – a cumprir as obrigações fiscais decorrentes da atividade empresarial que leva a cabo. A mera remissão do cumprimento de tais obrigações para a esfera jurídica da(s) pessoa(s) singular(es) que a integram deixa de ser, deste modo, suficiente. O facto de, em última instância, serem as pessoas singulares que suportam o imposto – os sócios da empresa, os trabalhadores, os fornecedores, os credores – não determina outra conclusão.

Por sua vez, não nos podemos esquecer que o reconhecimento do direito ao mínimo de existência das pessoas coletivas não se confunde com o direito ao mínimo de existência de que beneficiam os rendimentos dos sócios que as integram. Tal como referido no ponto 1.3., os rendimentos destes, enquanto rendimentos de pessoas singulares, também estão (*rectius*, devem estar) abrangidos pela proteção que o mínimo de existência visa garantir. Em bom rigor, mesmo pensando as pessoas coletivas (com fins lucrativos) como projeções patrimoniais dos respetivos sócios, reconhecer o direito ao mínimo de existência destes sem reconhecer o direito ao mínimo de existência daquelas pode gerar resultados incongruentes e retirar por completo utilidade à proteção reconhecida. Se as pessoas coletivas (com fins lucrativos) forem tributadas de tal forma que fiquem impossibilitadas de distribuir dividendos e, como tal, de prover ao sustento dos seus acionistas, a proteção que o mínimo de existência garantiria, em tese, aos rendimentos destes revela-se inútil. Imaginemos o caso de um sócio de uma pessoa coletiva que apenas obtém, como rendimento, os dividendos que esta possa distribuir. Tendo em conta que o IRC incide sobre o lucro, o não reconhecimento de uma parcela de lucro não tributável pode determinar que, na prática, não haja dividendos a distribuir. Assim, a proteção que o mínimo de existência poderá conferir aos rendimentos da pessoa singular é inoperante dado que, aniquilando a possibilidade de distribuir dividendos, não chegará a haver

³¹⁰ Neste sentido, vide MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, op. cit., p. 120.

pura e simplesmente rendimento tributável na esfera da pessoa singular (que parcialmente estaria protegido para salvaguarda daquele mínimo). Como tal, o reconhecimento do direito ao mínimo de existência dos sócios das pessoas coletivas, *in casu* com fins lucrativos, implica, em simultâneo, o reconhecimento do direito ao mínimo de existência da própria pessoa coletiva sob pena da proteção que o mesmo visa conferir na esfera jurídica dos sócios se revelar inoperante. Por conseguinte, tal implica o reconhecimento de dois níveis de proteção. Primeiramente, o mínimo de existência deve deixar livre de tributação a parte do lucro da pessoa coletiva que lhe permita proceder ao seu crescimento e distribuir lucro. Em segundo lugar, o mínimo de existência opera na esfera jurídica do sócio, pessoa singular, deixando livre de tributação a parcela de rendimentos que lhe permita sobrevenir. Neste caso, se o sócio apenas obtiver rendimentos de capitais, também estes devem beneficiar da proteção que o mínimo de existência confere às outras categorias de rendimento permitindo ao ser humano sobreviver com dignidade. Caso obtenha, em simultâneo, rendimentos de outras categorias, então os rendimentos de capital poderão ser tributados dado que o mínimo de existência não o deixa sem proteção. Mais uma vez repetimos: o mínimo de existência deve operar em todos os impostos e, no âmbito destes, em todas as categorias de rendimentos sob pena de poder tornar inoperante a proteção que este deverá conferir. Em suma: a cada estágio de tributação tem de corresponder um nível de proteção.

Note-se que o facto de o sistema fiscal português, ao introduzir o Código de IRC autonomizando a tributação das pessoas coletivas, concretizar *a dicotomia constitucional entre impostos sobre as pessoas singulares e impostos sobre as pessoas coletivas*³¹¹, não determina uma solução diversa. Tendo em conta que as pessoas coletivas, *maxime* as sociedades comerciais, são detentoras de bens e de capitais próprios, isto é, são detentoras de riqueza própria utilizada na atividade que prosseguem, o lucro por elas gerado é alvo de tributação. Como já referimos, o dever de pagar impostos surge através das manifestações estáticas ou dinâmicas de património. Assim, desde que demonstrem capacidade contributiva para tal, quer as pessoas singulares, quer as pessoas coletivas são titulares do dever de pagar impostos e o imposto recairá sobre a parcela de riqueza de que seja demonstrativa da existência

³¹¹ SALDANHA SANCHES, JOSÉ, *Manual de Direito Fiscal, op. cit.*, p. 346.

de capacidade contributiva que revelem possuir. Do exposto, facilmente se compreende que a tributação do rendimento real que a pessoa coletiva gere seja feita tendo como medida e como pressuposto a capacidade contributiva que esta revele. Não é, por isso, com surpresa que reconhecemos a aplicação da capacidade contributiva às pessoas coletivas³¹²⁻³¹³.

Ainda que não se manifeste da mesma forma que nas pessoas singulares – tendo em conta que a capacidade contributiva subjetiva releva as condições económicas do indivíduo – a natureza das pessoas coletivas não se revela incompatível com o dever fundamental de pagar impostos estando em causa, quanto a estas, uma capacidade contributiva objetiva “*que se contenta com a existência de uma realidade económica [...] e com a sua tributação proporcional*”³¹⁴.

Por fim, tal como salientámos no início desta dissertação, o conceito de mínimo de existência não se identifica, exclusivamente, com a parcela de rendimentos afeta à satisfação das necessidades vitais das pessoas singulares. Como temos vindo a referir, o mínimo de existência representa a parcela de rendimentos que expressa o nível de riqueza que deve permanecer livre de tributação por se entender que a mesma não manifesta aptidão suficiente para revelar capacidade contributiva suficiente do sujeito passivo, tendo em conta as circunstâncias económicas e sociais de uma determinada sociedade, num determinado espaço de tempo. Deste modo, não são apenas as necessidades vitais do indivíduo que ficam salvaguardadas de tributação mas sim a

³¹² Em sentido contrário, vide GIARDINA, EMÍLIO, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, op. cit., p. 384. O autor afasta, peremptoriamente, a possibilidade de reconhecer capacidade contributiva às pessoas coletivas, dado que, para si, esta recai integralmente sobre os sócios da mesma. Para o autor, as questões que podem ser suscitadas no âmbito do tratamento fiscal que o rendimento por elas gerado deve sofrer podem ser analisadas, em toda a sua complexidade, do ponto de vista da pessoa física, tendo em conta que, do ponto de vista da justiça, apenas esta interessa. No mesmo sentido, vide NEUMARK, FRITZ, *Principios de la Imposición*, op. cit., pp. 146-147 e COSCIANI, CESARE, “Problemas relacionados con la imposición de las personas jurídicas”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 40, 1960, p. 745.

³¹³ Reconhecendo a existência de capacidade contributiva própria da pessoa coletiva, vide GRIZIOTTI, BENVENUTO, *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, Madrid, Instituto Editorial Reus, 1958, pp. 143-144, quando o autor sustenta que “*los contribuyentes pueden ser o no personas físicas, puesto que también las sociedades y entes colectivos se hallan a veces en condiciones de beneficiarse de los servicios públicos y tienen su propia capacidad contributiva, diversa en character y cuantía de la de las personas físicas que constituyen tales sociedades o entes*” e MAFFEZZONI, FEDERICO, *Il principio di capacità contributiva nell’diritto finanziario*, Turim, Utet, 1970, p. 123.

³¹⁴ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, op. cit., pp. 485-486.

parcela de rendimentos que não revele aptidão para demonstrar capacidade contributiva suficiente de todos os contribuintes, sejam eles pessoas singulares ou pessoas coletivas. Como tal, não estão apenas em causa as necessidades vitais do sujeito passivo mas também as necessidades “vitais” das pessoas coletivas que lhes permitem continuar a laborar no mercado em que se inserem. É esta convicção por parte da comunidade de que há uma parcela de rendimentos que não pode ser sujeita a tributação – por não ser reveladora de capacidade contributiva – que compõe o mínimo de existência.

Analisando com atenção a realidade das pessoas coletivas, constatamos que é possível identificar um património mínimo que lhes permite “sobreviver” possibilitando que estas mantenham e, inclusivamente, que possam expandir a sua capacidade produtiva inicial. Como tal, será que podemos considerar que se trata de um mínimo de existência das pessoas coletivas?

Desde já, cabe recordar que, tal como sustentado ao longo deste trabalho, o mínimo de existência encontra o seu fundamento na ausência de capacidade contributiva. Assim, se também as pessoas coletivas revelam capacidade contributiva, tendo em conta que também elas têm de afetar parte da sua riqueza à satisfação das necessidades essenciais para a sua existência, então também elas deverão beneficiar da proteção conferida pelo mínimo de existência. Tal implica que não possam ser tributadas caso inexista aptidão na riqueza revelada para contribuir para fazer face à despesa estadual³¹⁵. Por conseguinte, não basta a existência de riqueza para que possa haver tributação: é necessário que esta seja superior ao mínimo necessário à sobrevivência, quer do indivíduo e o seu agregado familiar, quer da pessoa coletiva.

Relativamente à realidade das pessoas coletivas, é necessário deduzir da sua receita as despesas necessárias para que estas possam manter – e expandir – a sua capacidade produtiva dado que só assim conseguiremos aferir o rendimento disponível para serem tributadas. Na verdade, não raras vezes, as pessoas coletivas não dispõem de rendimento suficiente para prover às necessidades básicas que lhes permite continuar a laborar. Assim, as despesas indispensáveis à manutenção da atividade produtiva

³¹⁵ Neste sentido, *vide* MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, *op. cit.*, p. 71.

podem ser de tal forma avultadas que não lhe permitem revelar capacidade contributiva. Por sua vez, note-se que a aplicação da proteção conferida pelo mínimo de existência no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas não tem de se basear, em exclusivo, na manutenção da capacidade contributiva que a pessoa coletiva demonstrou inicialmente. Em bom rigor, e tendo em conta a expectável evolução da pessoa coletiva, pode estar em causa um incremento da referida capacidade produtiva devendo ser considerada a capacidade contributiva revelada num determinado momento histórico e, assim, de acordo com a convicção da comunidade da parcela que, por não revelar aptidão para demonstrar a capacidade contributiva da pessoa coletiva, não deve ser alvo de tributação. Assim, nesta sede, o mínimo de existência permitirá não tributar a parcela de rendimentos que a comunidade portuguesa entenda não ser demonstrativa de aptidão suficiente para contribuir, dado que será afeta à manutenção e crescimento da capacidade produtiva da pessoa coletiva em questão. Recorrendo às palavras de CENCERRADO MILLÁN,

*“dicha valoración no puede efectuarse en relación a las necesidades vitales de la sociedad como necesidades físicas que deben cubrirse, pero sí puede sustentarse sobre la necesidad del mantenimiento e incluso del crecimiento de la capacidad productiva propia de las sociedades, que creemos responde a una indiscutible convicción económica y social de la comunidad en el momento actual que el legislador tributario debiera reflejar en la concesión de un mínimo exento destinado a tal fin”*³¹⁶.

Como temos vindo a salientar ao longo deste trabalho, no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, o mínimo de existência corresponde à parcela de rendimentos que, ao ser afeta à satisfação das necessidades básicas do titular do rendimento, não pode ser alvo de tributação por não espelhar capacidade contributiva do titular do mesmo. Contudo, tendo em conta a realidade das pessoas coletivas, o mínimo de existência no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas corresponderá à parcela de rendimentos que não pode ser alvo de tributação tendo em conta que, ao ser afeta à manutenção e crescimento da atividade produtiva do titular de tais rendimentos, faz com que a comunidade entenda que não espelha a capacidade

³¹⁶ MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, op. cit., p. 206.

contributiva da mesma. Além da despesa fundamental que a pessoa coletiva tem de suportar para que possa laborar, a proteção conferida pelo mínimo de existência abrange também as amortizações que são tidas em conta como gasto dedutível aquando do cálculo da matéria coletável. Tendo em conta que, no campo do direito fiscal, as amortizações traduzem o desgaste que os ativos imobilizados de uma determinada pessoa coletiva sofrem ao longo de cada período de tributação, estas devem ser consideradas para efeitos de apuramento da matéria coletável dado que, só assim, se consegue aferir a real capacidade da pessoa coletiva em causa. Note-se que a consideração das amortizações como despesa dedutível ao rendimento coletável não implica, como alguns pretendem fazer crer, a atribuição de um benefício fiscal ao permitir que, em cada período de tributação, seja considerado como dedutível um determinado valor correspondente à depreciação que o bem presumidamente sofrerá. Na verdade, tal permite, pelo contrário, descortinar o rendimento coletável que a pessoa coletiva em causa apresenta tendo em conta que, não obstante a detenção de tais bens, os mesmos vão sofrendo desvalorizações com o passar do tempo. Assim, as amortizações funcionarão como medida da capacidade contributiva da pessoa coletiva e não como um benefício que lhes seja atribuído. Acompanhamos, por conseguinte, o pensamento de CENCERRADO MILLÁN quando o autor salienta que

“las amortizaciones constituyen una partida negativa destinada a incorporar la parte del coste del inmovilizado que se corresponde con el desgaste acaecido durante el ejercicio (con independencia de que dicho inmovilizado haya sido financiado con capital propio o con capital ajeno), con la finalidad, común a todo gasto, de averiguar la renta neta que constituye la auténtica riqueza objeto de gravamen y sobre la que debe operar el mínimo exento”³¹⁷.

Tal como referimos, as amortizações não podem ser vistas como um benefício concedido às pessoas coletivas que lhes permita, mais tarde, substituir os bens amortizáveis. Na verdade, estas pretendem refletir o valor que um determinado bem apresenta num determinado período de tributação atuando, deste modo, sobre os valores históricos dos bens. Como tal, num contexto inflacionário não permite gerar fundo suficiente que lhes permita fazer face ao custo de substituição dos bens

³¹⁷ MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, op. cit., p. 206.

depreciados e, assim, manter a capacidade produtiva da sociedade.

Não obstante as considerações que acabámos de tecer, também nesta sede a fixação da quantia a proteger pelo mínimo de existência encontra várias dificuldades. Tal como salientámos no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, a interpretação da convicção da comunidade sobre a parcela de rendimentos que deve ficar fora de tributação por não revelar aptidão para espelhar a capacidade contributiva do seu titular também aqui é difícil de determinar. Na verdade, saber em concreto qual é a parcela de rendimentos que, por ser afeta à manutenção e crescimento da capacidade produtiva da pessoa coletiva, não deve ser alvo de tributação não é, de todo, tarefa fácil. No entanto, tal como salientámos relativamente ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, o legislador goza de uma ampla discricionariedade na interpretação da convicção da sociedade sobre a parcela de rendimento que não revela aptidão para demonstrar capacidade contributiva do seu titular. Esta discricionariedade não pode ser confundida, contudo, com arbitrariedade estando, por isso, sempre sujeita ao controlo do Tribunal Constitucional. Por fim, se o que está em causa é a manutenção e o crescimento da capacidade produtiva da pessoa coletiva, têm de ser tidos em conta os recursos próprios de cada pessoa coletiva dado que o volume dos mesmos varia de pessoa coletiva para pessoa coletiva. Deste modo, não pode ser fixado um valor transversal a todas as pessoas coletivas dado que cada uma delas terá recursos próprios diversos. Esta dificuldade poderá ser ultrapassada através da fixação de uma percentagem sobre uma magnitude que represente os recursos próprios da sociedade³¹⁸. Note-se, contudo, que tal como CENCERRADO MILLÁN salienta,

“si queremos que el mínimo exento permita conservar la potencialidad económica de los recursos propios de la sociedad, entonces el porcentaje fijado por el legislador debería intentar corregir, al menos, la depreciación monetaria sufrida por dichos recursos, de modo que una buena forma de hacerlos sería aprobar anualmente un porcentaje equivalente a la inflación sufrida durante el ejercicio.

Al mismo tiempo, es evidente que introduciendo porcentajes superiores

³¹⁸ MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, op. cit., p. 207.

a dicha inflación conseguiríamos incrementar la potencialidad económica de los recursos propios, en mayor medida cuanto más alto sea el porcentaje fijado en relación con la depreciación monetaria sufrida”³¹⁹.

Porém, reconhecemos que a maioria dos estudos sobre o mínimo de existência se tem desenvolvido, quase exclusivamente, na perspectiva da proteção do património essencial afeto às necessidades vitais do indivíduo e do seu agregado familiar. Deste modo, não é de estranhar que a maioria dos trabalhos, incluindo o nosso, se refira, maioritariamente, ao mínimo de existência individual e familiar, o que não implica o não reconhecimento da referida proteção ao património que permita à pessoa coletiva “sobreviver”.

³¹⁹ MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, op. cit., p. 208.

Capítulo § 4.º

Determinação do valor a proteger pelo mínimo de existência

4. Dificuldades na determinação do *quantum* a proteger pelo mínimo de existência

Uma das questões mais controversas no âmbito do mínimo de existência respeita à determinação do *quantum* que deve ser reconhecido como não tributável por dar corpo ao mínimo de existência. A (tentativa) de resolução desta questão fez correr “*rios de tinta*” gerando grandes discussões que culminaram em várias soluções³²⁰.

Tal como referido no ponto 1., o mínimo de existência, enquanto conceito elástico e relativo, com flexibilidade suficiente para se adaptar às várias condições do país em causa, varia consoante o tempo, o lugar, as condições políticas e sociais da sociedade em análise. Deste modo, o *quantum* a proteger pelo mínimo de existência não pode ser determinado *sub specie aeternitatis*, tendo em conta que varia consoante os custos de vida de cada sociedade e de acordo com as necessidades concretas de um ou mais indivíduos. Em segundo lugar, o alargamento da proteção conferida pelo mínimo de existência ao agregado familiar do contribuinte, assim como à satisfação das necessidades sociais do mesmo – permitindo-lhe, deste modo, desenvolver-se livremente realizando as liberdades consagradas constitucionalmente – implica que a determinação do *quantum* atribuído a título de mínimo de existência tenha de ter em conta não só as necessidades familiares do contribuinte mas também a situação política, económica, social do país em causa, num determinado espaço temporal. Por

³²⁰ Salientando que a determinação *quantum* a atribuir a título de mínimo de existência gerou várias discussões, *vide v.g.* QUINTANA, ENRIQUE FUENTES, *Hacienda Pública. Principios y estructura de la imposición*, Madrid, 1976, p. 188; FASIANI, MAURO, *Principios de Ciencia de la Hacienda*, Madrid, Aguilar, 1962, p. 322.

consequente, ainda que este conceito elástico implique, na sua aplicação prática, uma certa margem de discricionariedade³²¹, aquando do estabelecimento do montante que o deve constituir, está vedado ao legislador o estabelecimento do mesmo arbitrariamente por se revelar incompatível com um Estado de Direito³²². Como refere, e bem, MOSCHETTI,

*“Ciertamente, en la fijación concreta del quantum debe admitirse un amplio espacio de discrecionalidad, pero existe también un límite constitucional añadido respecto de la prohibición general de arbitrariedad”*³²³.

Assim, está vedado ao legislador fiscal, no âmbito da discricionariedade que possui, tributar rendimentos baixos que, não tendo aptidão para espelhar a capacidade contributiva dos seus titulares, subvertam a exigência constitucional da tributação de acordo com a capacidade contributiva. Por conseguinte, na esteira do sustentado por GIARDINA, acompanhamos CENCERRADO MILLÁN quando o autor sustenta que, ainda que o legislador goze de discricionariedade, não pode

*“sostenerse su absoluta arbitrariedad y en proponer criterios que sirvan para efectuar adecuadamente dicha cuantificación, como son la riqueza del país u el volumen de su presupuesto”*³²⁴.

³²¹ MANZONI, IGNACIO, *Il principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano*, op. cit., pp. 80-82. O autor, para minimizar a discricionariedade subjacente à determinação do *quantum* que deve ser atribuído a título de proteção conferida pelo mínimo de existência sugere dois elementos: por um lado, devemos ter em conta a situação económica do país; por outro lado, devemos ter em conta o nível de serviços públicos que o Estado proporciona aos cidadãos. Para o autor, economias com rendimentos elevados e com baixos custos de gestão de serviços públicos permitem que o mínimo de existência abarque também despesas que, geralmente, não são consideradas vitais. Pelo contrário, economias com baixos rendimentos e com custos de gestão dos serviços públicos elevados implicam que a quantia atribuída a título de mínimo de existência seja menor. Para o referido autor, dado que o mínimo de existência protege a parcela de rendimento dos contribuintes afeta à satisfação das suas necessidades vitais, sempre que o Estado proporcione, gratuitamente, a todos os seus cidadãos, tais serviços – v.g. como aconteceria num ambiente militarizado – a atribuição de um montante a título de mínimo de existência deixaria de fazer sentido.

³²² Tal como salienta CENCERRADO MILLÁN, *“el Tribunal Constitucional [...] puede perfectamente pronunciarse sobre la insuficiencia de la cuantía correspondiente a aquellas figuras constitucionales que, como el mínimo exento, otorgan al legislador un amplio espacio de discrecionalidad para su determinación, ya que en un Estado de Derecho no puede crearse nunca un ámbito de arbitrariedad”*. MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, op. cit., p. 73.

³²³ MOSCHETTI, FRANCESCO, “El principio de capacidad contributiva”, *Tratado de Derecho Tributario – El Derecho Tributario y sus fuentes*, op. cit., p. 271.

³²⁴ MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, op. cit., p. 37.

Assim, para que a quantificação do mínimo de existência seja efetuada dentro da margem de discricionariedade do legislador, a doutrina tem apresentado vários critérios que o auxiliam nesta tarefa dado que este não pode identificar um montante a título de mínimo de existência que se revele alheado da realidade³²⁵. Apesar do esforço da doutrina em tentar identificar a parcela de rendimentos que deverá integrar o mínimo de existência, a *relatividade* que este encerra implica que seja necessário interpretar a convicção social do que deverá ser identificado como mínimo de existência³²⁶. Cabe, por isso, aferir se a Lei Fundamenal nos auxilia nesta tarefa.

4.1. O mínimo de existência como exigência constitucional

Tal como referimos no ponto 1., a relatividade do mínimo de existência implica que este varie em função do tempo, do lugar e do grau de desenvolvimento social, económico e político do país em causa. Deste modo, não surpreende que a determinação do *quantum* correspondente ao mínimo de existência resulte dum conjunto de ponderações legislativas, tendo como fio condutor a capacidade contributiva da coletividade e as necessidades financeiras do Estado³²⁷. Tendo em conta a panóplia de meios que o legislador tem à sua disposição para atingir esse fim pode, de acordo com uma “*larga margem de liberdade conformadora*”³²⁸, decidir quais os instrumentos a utilizar e qual o montante que deve corresponder ao mínimo de existência. Não obstante, tal não significa que tais decisões escapem ao controlo de constitucionalidade não sendo possível que o Estado destrua, através do seu poder tributário, situações económicas que está obrigado a

³²⁵ Neste sentido, salienta MOSCHETTI que também o Tribunal Constitucional alemão, na sentença de 22 de fevereiro de 1984, sustentou que o reconhecimento do que deve integrar o mínimo de existência não pode apresentar-se fora da realidade. MOSCHETTI, FRANCESCO, “*El principio de capacidad contributiva*”, *Tratado de Derecho Tributario – El Derecho Tributario y sus fuentes*, op. cit., p. 272, nota 115.

³²⁶ Tal como sustenta CENCERRADO MILLÁN, “*el estudioso del Derecho tributario puede elaborar propuestas razonables de la riqueza que – a su juicio – debe permanecer exenta, pero consciente en todo momento de la relatividad que poseen las afirmaciones vertidas en este sentido, ya que únicamente pueden pretender una mera interpretación de la mencionada convicción social.*” MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, op. cit., p. 156.

³²⁷ GIARDINA, EMÍLIO, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, op. cit., p. 449.

³²⁸ VIEIRA DE ANDRADE, JOSÉ CARLOS, “O “Direito do Mínimo de Existência Condigna” como Direito Fundamental a Prestações Estaduais Positivas – Uma Decisão Singular do Tribunal Constitucional. Anotação ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 509/02”, *Jurisprudência Constitucional*, n.º 1, janeiro-março, Lisboa, AATRIC, 2004, p. 16.

proporcionar³²⁹. A unidade constitucional entre o direito de assistência social e o direito fiscal atua, deste modo, como limite ao legislador aquando da quantificação do mínimo de existência.

A existência de balizas ao comportamento do legislador permite que o Tribunal Constitucional possa declarar a inconstitucionalidade do montante atribuído a título de mínimo de existência tendo em conta o sistema económico-social estabelecido na Constituição³³⁰. Ao Tribunal Constitucional, enquanto guardião da Lei Fundamental, incumbe declarar a inconstitucionalidade do montante atribuído a título de mínimo de existência por violação do princípio da capacidade contributiva sempre que seja tributada uma parcela de rendimento que não seja reveladora da capacidade de pagar impostos. Na verdade, aquilo que está vedado ao juiz constitucional é a fixação, com carácter geral e abstrato, da quantia que deve ser considerada suficiente para satisfazer as necessidades vitais do indivíduo³³¹. Tal como salienta MOSCHETTI,

“si la Constitución habla de retribución “suficiente”, no se puede negar de modo absoluto al juez constitucional el poder de decidir lo

³²⁹ Salientando a importância do princípio da coerência que, na qualidade de limite constitucional à discricionariedade do legislador aquando da fixação do *quantum* que deve integrar o mínimo de existência, vide GIARDINA, EMÍLIO, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milão, *op. cit.*, p. 449; LANG, JOACHIM, “El cambio de orientación de jurisprudência constitucional por la Sentencia del Tribunal Constitucional Federal (BverfG) de 3-11-1982 (1) y la reforma de la tributación familiar (2)”, *Revista Hacienda Pública Española*, n.º 94, 1985, p. 27 ao salientar que “*el Estado no debe quitarle al ciudadano aquello que tiene que darle cuando le falta. Por consiguiente existe en este sentido una unidad constitucional de valores entre el derecho de asistencia social y el derecho fiscal*”; MANZONI, IGNACIO, *Il principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano*, *op. cit.*, p. 77.

³³⁰ OLLERO, GABRIEL CASADO, “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (ii)”, *op. cit.*, p. 83; GIARDINA, EMÍLIO, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, *op. cit.*, p. 450. Em sentido contrário, vide MAFFEZZONI, FEDERICO, *Il principio di capacità contributiva nell’diritto finanziario*, *op. cit.*, p. 302, nota 311, na qual salienta que a ampla discricionariedade de que o legislador goza na quantificação do mínimo de existência não admite um controlo por parte do Tribunal Constitucional.

³³¹ GIARDINA, EMÍLIO, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, *op. cit.*, p. 450; MANZONI, IGNACIO, *Il principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano*, *op. cit.*, p. 80. Tal como salientou LASARTE ÁLVAREZ, “[o Estado] *puede aumentar o disminuir la carga tributaria de modo “gerenal”, es decir, variar el quantum a deducirse de las manifestaciones económicas elegidas; ésta es materia irrevisable por la Corte Constitucional. Sólo lo sería en un caso extremo: cuando el Estado llevase tan lejana la presión tributaria que dejara a los ciudadanos en extrema pobreza, tal que no pudieran no siquiera satisfacer sus propias necesidades. Pero en este caso estaríamos fuera del problema “cuantitativo”; se trataría de nuevo de un control “cualitativo” para determinar la existencia o no de una capacidad imponible*”. ÁLVAREZ, JAVIER LASARTE, “La formulazione della legge tributaria ed il principio della capacità contributiva”, *Diritto e Pratica Tributaria*, n.º 6, 1965, p. 509, *apud* MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, *op. cit.*, p. 59.

que contradice tal concepto. Le está vedado, por supuesto, fijar por sí mismo la cuantía que se considera suficiente con carácter general y abstracto, pero no le está impedido apreciar la insuficiencia cuando sea evidente para cualquiera, sin sombra de duda. Excluir el juicio incluso en estos casos de patente irracionalidad significa ignorar la norma de la Constitución”³³².

Já em 1968, na sentença de 10 de julho, o Tribunal Constitucional italiano mostrou-se ambíguo relativamente à possibilidade de controlo constitucional do mínimo de existência, *in casu*, individual. O douto Tribunal determinou que, não obstante o legislador gozar de discricionariedade na fixação do montante correspondente ao mínimo de existência, não pode deixar de isentar de tributação aqueles que auferiram rendimentos de tal modo modestos que sejam apenas suficientes para satisfazer as suas necessidades vitais. Contudo, salientou que a determinação de tal quantia, derivando de uma valoração da situação económica do país, das exigências da despesa pública e do impacto que tal pode ter sobre as finanças compete ao legislador que, para tal, goza de discricionariedade³³³. Pelo contrário, o Tribunal Constitucional alemão, na sentença de 25 de setembro de 1992³³⁴, declarou a inconstitucionalidade da norma que regulava a tributação do rendimento por entender que a quantia fixada a título de mínimo de existência era insuficiente. Para tal, considerou que o nível de rendimento a partir do qual a legislação alemã permitia aceder às medidas assistenciais para a concessão de subsídios podia servir de orientação para chegar a essa quantia. Para GARCÍA FRIAS, o Tribunal Constitucional alemão entendeu que,

“no basta garantizar una existencia mísera o precária, de subsistencia, sino una existencia digna. La doctrina Alemana había denunciado con insistencia la insuficiencia de ese mínimo exento para cubrir las necesidades básicas del individuo, de forma que el BVerG, al declarar la inconstitucionalidad del mismo en su

³³² MOSCHETTI, FRANCESCO, *El principio de capacidad contributiva*, op. cit., p. 270.

³³³ Sentença do Tribunal Constitucional italiano de 10 de julho de 1968, *apud* MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, op. cit., p. 59.

³³⁴ Decisão do Tribunal Constitucional alemão de 25 de setembro de 1992, BVerfG 67, 153.

*decisión de 25 de septiembre de 1992, se hace eco de una antigua crítica doctrinal*³³⁵.

Assim, lançando mão da referida sentença, DIEGO FABO defende que, hodiernamente,

*“son inadmisibles las tesis que postulan que la cuantificación del mínimo exento constituye una valoración discrecional confiada a la competencia y responsabilidad del legislador, y como tal, no susceptible de revisión*³³⁶.

Por sua vez, o Tribunal Constitucional português, visando salvaguardar as necessidades vitais do indivíduo, tem chamado à colação o mínimo de existência para dar resposta a vários problemas jurídicos. Tendo sido chamado a pronunciar-se sobre a atualização de pensões³³⁷ e sobre a impenhorabilidade das prestações sociais na parte que excedam o mínimo de existência³³⁸, o Tribunal Constitucional reconheceu a dimensão subjetiva e negativa enquanto direito a não ser privado do essencial para viver condignamente. Mais tarde, no acórdão n.º 509/02³³⁹ que versava sobre a revogação do rendimento mínimo garantido substituindo-o pelo rendimento social de inserção, o Tribunal Constitucional reconheceu a dimensão objetiva do mínimo de existência que decorre do princípio

³³⁵ FRÍAS, GARCÍA ÁNGELES, “El mínimo de existencia en el Impuesto sobre la Renta alemán”, *op. cit.*, p.43.

³³⁶ FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, “Determinación de la base imponible y liquidable”, *Los Nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*, Madrid, McGraw-Hill, 1999, p. 31.

³³⁷ Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 177/2002, de 23 de abril de 2002. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20020177.html>; Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 62/2002, de 6 de fevereiro de 2001. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20020062.html>; Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 349/91, de 3 de julho de 1991. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19910349.html>; Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 232/91, de 23 de maio de 1991. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19910232.html>.

³³⁸ Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 177/2002, de 23 de abril de 2002. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20020177.html>; Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 62/2002, de 6 de fevereiro de 2001. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20020062.html>; Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 349/91, de 3 de julho de 1991. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19910349.html>; Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 232/91, de 23 de maio de 1991. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19910232.html>.

³³⁹ Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 509/02, de 19 de dezembro de 2002. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20020509.html>.

da dignidade da pessoa humana, associada ao direito à segurança social. O Tribunal Constitucional proibiu o Estado de revogar, sem substituir, normas jusfundamentais que prevêm a atribuição de prestações, quer sejam pecuniárias ou em espécie, que visem assegurar uma existência digna, tal como o princípio da dignidade da pessoa humana reclama. Este acórdão é o mais significativo nesta sede ³⁴⁰. Estava em causa um processo de fiscalização preventiva da constitucionalidade de um decreto da Assembleia da República que revogava o rendimento mínimo garantido substituindo-o pelo rendimento social de inserção. Dado que o novo regime apenas reconhecia a titulariedade do rendimento social de inserção aos cidadãos com idade igual ou superior a 25 anos – contrariamente ao regime anterior que reconhecia a titularidade do direito ao rendimento mínimo aos cidadãos com idade igual ou superior a 18 anos – o Tribunal Constitucional pronunciou-se pela inconstitucionalidade do referido diploma. Tal como o douto Tribunal reconheceu,

“Este Tribunal, na esteira da Comissão Constitucional (cfr. Acórdão n.o 479, Boletim do Ministério da Justiça, n.o 327, Junho de 1983, pág. 424 e segs.), tem vindo a reconhecer, embora de forma indirecta, a

³⁴⁰ Defendendo que a argumentação do Tribunal Constitucional acabou por transformar numa inconstitucionalidade por ação o que seria uma inconstitucionalidade por omissão, *vide* voto de vencido da Conselheira Maria dos Prazeres Beleza. Note-se que a declaração de inconstitucionalidade de uma norma que restrinja/extinga o direito a não ser privado do mínimo de existência é diversa de considerar que a Constituição obriga a que se reconheça um direito a exigir do Estado fornecer subsídios pecuniários para proteger o mínimo de existência. São vários os comentários sobre este acórdão na perspectiva da dimensão prestacional do mínimo de existência. Neste trabalho, tal como inicialmente referido, limitar-nos-emos ao estudo do mínimo de existência no âmbito do direito fiscal pelo que tal análise, saindo do nosso âmbito de trabalho, apenas é merecedora de uma referência a breves notas bibliográficas. CANOTILHO, JOSÉ GOMES, “Tomemos a sério os direitos económicos, sociais e culturais”, *Estudos sobre Direitos Fundamentais*, Coimbra, Almedina, 2008; CANOTILHO, JOSÉ GOMES, ““Bypass” social e o núcleo essencial das prestações sociais”, *Estudos sobre Direitos Fundamentais*, Coimbra, Almedina, 2008; HORBACH, BEATRIZ, “Benefícios Sociais e a garantia do mínimo existencial: o Caso Hartz IV”, *Observatório da Jurisdição Constitucional*, Ano 4, 2010/2011. Disponível em <http://ojs.idp.edu.br/index.php/index/search/authors/view?firstName=Beatriz&middleName=Bastide&lastName=Horbach&affiliation=&country=> NOVAIS, JORGE REIS, “O Tribunal Constitucional e os Direitos Sociais – O Direito à Segurança Social”, *Jurisprudência Constitucional*, n.º 6, Lisboa, AATRIC, 2005; NOVAIS, JORGE REIS, *Os princípios constitucionais estruturantes da República Portuguesa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2004; SILVA, VIRGÍNIA XAVIER BORGES, “A dimensão prestacional social do mínimo de existência e a responsabilidade pelo provimento das prestações fáticas dos direitos sociais: Uma Análise do Acórdão 509/02 (Tribunal Constitucional Português) e do Caso Hartz IV (Tribunal Constitucional Alemão)”, *Observatório da Jurisdição Constitucional*, Ano 5, 2011/2012. Disponível em <http://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/index.php/observatorio/article/view/593/397>; VIEIRA DE ANDRADE, JOSÉ CARLOS, “O “Direito do Mínimo de Existência Condigna” como Direito Fundamental a Prestações Estaduais Positivas – Uma Decisão Singular do Tribunal Constitucional. Anotação ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 509/02”, *op. cit.*, pp. 4-29.

*garantia do direito a uma sobrevivência minimamente condigna ou a um mínimo de sobrevivência, seja a propósito da actualização das pensões por acidentes de trabalho [...], seja a propósito da impenhorabilidade de certas prestações sociais [...], na parte em que estas não excedam um rendimento mínimo de subsistência ou o mínimo adequado e necessário a uma sobrevivência condigna [...]*³⁴¹.

O Tribunal Constitucional, lançando mão do entendimento sufragado no acórdão n.º 62/02³⁴², salientou a importância de distinguir “entre o reconhecimento de um direito a não ser privado do que se considera essencial à conservação de um rendimento indispensável a uma existência minimamente condigna [...] e um direito a exigir do Estado esse mínimo de existência condigna, designadamente através de prestações, como resulta da doutrina e da jurisprudência alemãs”.

No entendimento do douto Tribunal, o direito a exigir ao Estado, através de prestações positivas, a garantia do mínimo de existência, decorre “«do princípio da dignidade humana, em conjugação com o princípio do Estado social [...] sendo de

³⁴¹ Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 509/02, de 19 de dezembro de 2002, ponto 13.

³⁴² Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 62/2002, de 6 de fevereiro de 2001. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20020062.html> - impenhorabilidade do rendimento mínimo garantido - o Tribunal concluiu “pela inconstitucionalidade, por violação do princípio da Dignidade Humana contido no princípio do Estado de Direito, tal como resulta das disposições conjugadas dos artigos 1º e 63º, n.ºs 1 e 3, da Constituição da República, dos artigos 821º, n.º 1 e 824º, n.º 1, alínea b) e n.º 2 do Código de Processo Civil, na interpretação segundo a qual são penhoráveis as quantias percebidas a título de rendimento mínimo garantido.” Nesta matéria, veja-se também, v.g., acórdão do Tribunal Constitucional n.º 318/99, de 26 de maio de 1999. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19990318.html>, no qual o Tribunal Constitucional salientou que “a norma do art. 824º, n.ºs 1 e 2, do Código de Processo Civil, na medida em que permite a penhora até um terço quer de vencimentos ou salários auferidos pelo executado, quando estes são de valor não superior ao salário mínimo nacional em vigor naquele momento, quer de pensões de aposentação ou de pensões sociais por doença, velhice, invalidez e viuvez, cujo valor não alcança aquele mínimo remuneratório, é inconstitucional por violação do princípio da dignidade humana, decorrente do princípio do Estado de direito, constante das disposições conjugadas dos artigos 1º, 59º, n.º 2, alínea a), e 63º, n.ºs 1 e 3, da Constituição da República Portuguesa”. O referido acórdão assinala ainda que o salário mínimo “é a remuneração básica estritamente indispensável para satisfazer as necessidades impostas pela sobrevivência digna do trabalhador”; e o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 96/2004, de 11 de fevereiro de 2004. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20040096.html>, no qual o Tribunal Constitucional decidiu “Julgar inconstitucional, por violação do princípio da dignidade humana, decorrente do princípio do Estado de direito, constante das disposições conjugadas dos artigos 1º, 59º, n.º 2, alínea a), e 63º, n.ºs 1 e 3, da Constituição da República Portuguesa, a norma que resulta da conjugação do disposto na alínea a) do n.º 1 e no n.º 2 do artigo 824.º do Código de Processo Civil (na redacção emergente da reforma de 1995/96), na parte em que permite a penhora de uma parcela do salário do executado, que não é titular de outros bens penhoráveis suficientes para satisfazer a dívida exequenda, e na medida em que priva o executado da disponibilidade de rendimento mensal correspondente ao salário mínimo nacional”.

incluir na garantia do mínimo de existência «as prestações sociais suficientes», nos termos da legislação sobre auxílio social?».

Partindo da dignidade da pessoa humana enquanto princípio decorrente do Estado de Direito Democrático, o Tribunal Constitucional entendeu que o mesmo implica o reconhecimento variadíssimo de realidades, *maxime* de direitos fundamentais e de todas as regras e princípios que o constituem. A análise bipartida da dignidade da pessoa humana e da vontade popular levaram o douto Tribunal a concluir que se o princípio democrático implica a possibilidade de alteração de opções políticas, a dignidade da pessoa humana implica que tal não coloque em causa o mínimo que deve ser garantido a cada cidadão para que possa viver condignamente. Assim, ancorado no princípio da dignidade da pessoa humana, o Tribunal Constitucional concluiu pela inconstitucionalidade do diploma submetido à sua apreciação. Assim, apesar das dificuldades que o Estado social possa atravessar e a ampla discricionariedade de que o legislador goza relativamente aos instrumentos a utilizar para garantir o mínimo de existência, deve ser reconhecida uma obrigação juridicamente exigível de manutenção objetiva das prestações materiais que visem assegurar uma existência digna, tal como reclama o princípio da dignidade da pessoa humana. Por conseguinte, independentemente das dificuldades financeiras que o Estado possa atravessar – e das orientações políticas subjacentes em cada hiato temporal – este fica obrigado a garantir prestações materiais que assegurem a todos os cidadãos uma existência digna³⁴³. O mínimo de existência foi, deste modo, elevado à categoria de direito fundamental.

Mais recentemente, o Tribunal Constitucional, no acórdão n.º 187/2013, declarou a inconstitucionalidade com força obrigatória geral das disposições do Orçamento do Estado para 2013 – Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro relativas à suspensão do pagamento de subsídio de férias ou equivalente aos trabalhadores do sector público e aos aposentados e reformados, à contribuição sobre prestações de doença e de desemprego e ainda da norma que determina a aplicação de reduções remuneratórias aos contratos de docência e de investigação, com eficácia a partir do momento da

³⁴³ Salientando que o Tribunal Constitucional não teve em consideração que certas prestações mínimas necessárias para garantir o direito ao mínimo de existência podem ser levadas a cabo por organizações não governamentais, *vide* o voto de vencido do Conselheiro Benjamim Rodrigues.

entrada em vigor das mesmas (1 de janeiro de 2013)^{344 - 345}.

Relativamente ao mínimo de existência, ainda que, novamente, não especificamente no campo tributário, o referido aresto tem importância para a determinação do *quantum* a que deve corresponder o mínimo vital. *En passant*, o Tribunal Constitucional salienta que, não obstante a atribuição de prestações sociais por doença ou desemprego não visar assegurar o mínimo vital dos cidadãos em situação de carência económica satisfazendo as suas necessidades vitais – mas antes compensar os cidadãos da perda de remuneração por incapacidade temporária para o trabalho ou impossibilidade de obter emprego – ,

“Os limites mínimos que o legislador fixa para essas prestações compensatórias, ainda que não tenham por referência os critérios de fixação do salário mínimo nacional, não deixam de constituir a expressão de um mínimo de existência socialmente adequado”³⁴⁶.

Apesar do nosso trabalho versar sobre o mínimo de existência no direito fiscal português, entendemos que uma breve reflexão sobre o mínimo de existência no âmbito dos outros ramos do direito nos pode ajudar a encontrar algumas respostas. Assim, ainda que as questões suscitadas no âmbito das prestações sociais saiam fora do alcance do nosso estudo, dos acórdãos *supra* referidos podemos concluir que, por um lado, a proteção do mínimo de existência não está confinada, exclusivamente, ao direito fiscal. Na verdade, como tivemos oportunidade de ver, o Tribunal Constitucional lançou mão do mínimo de existência para, *v.g.*, garantir a impenhorabilidade de várias prestações sociais. Por outro lado, ressalta ainda o facto de existirem outros valores com dignidade constitucional, *v.g.*, direito à vida, dignidade da pessoa humana, direito à segurança social, que auxiliam o mínimo de

³⁴⁴ Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 187/2013, de 5 de abril de 2013. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130187.html>.

³⁴⁵ No que concerne às normas em matéria tributária, o Tribunal Constitucional decidiu não declarar a inconstitucionalidade do artigo 186.º da referida Lei, na parte em que modificava os artigos 68.º, 68.º-A e 85.º do CIRS (redução dos escalões de rendimento coletável, alteração da taxa adicional de solidariedade e limitação de deduções à colecta) por não se apresentarem desconformes com o texto Constitucional. Por fim, decidiu ainda não declarar a inconstitucionalidade do artigo 187.º (que criava a sobretaxa em sede de IRS), dado que o carácter excecional e transitório da referida sobretaxa, visando satisfazer as necessidades de finanças públicas extraordinárias, não violava a regra da progressividade nem a unidade de tributação do rendimento pessoal consagrados no art. 104.º, n.º 1, da CRP.

³⁴⁶ Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 187/2013, de 5 de abril de 2013. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130187.html>.

existência, noutras áreas jurídicas, a proteger o núcleo essencial reconhecido a todos os cidadãos para que estes possam viver condignamente. Na verdade, apesar de estarmos centrados na análise do mínimo de existência no direito fiscal, não negamos que a ausência de riqueza, *maxime* de rendimento, seja um critério legitimador de certas medidas sociais conducentes à atribuição de subsídios ou de prestações sociais aos cidadãos que se encontrem em tal situação. Não obstante, a atribuição das mesmas é efetuada fundamentando-se noutros princípios constitucionais que não no princípio da capacidade contributiva que, *in casu*, se apresenta como fundamento do mínimo de existência. Da análise conjunta da jurisprudência *supra* referida e do mínimo de existência no direito fiscal ressalta também a necessidade de se evitarem incongruências entre a regulação deste e *v.g.* a atribuição de prestações sociais. Como nos chama à atenção CASADO OLLERO,

*“resulta además necesario en este puesto, como señala VOGEL, evitar incongruencias entre la regulación del mecanismo impositivo y la ordenación de otros mecanismos jurídicos como el de las prestaciones sociales, pues “no parece tener sentido alguno recaudar impuestos de aquellos sujetos a los que al mismo tiempo tiene que serles garantizada una ayuda social con el fin de asegurarles en mínimo de existencia”. Parece, pues, evidente la necesidad de armonizar la acción del Estado para no dirigir detección fiscal alguna precisamente frente a sujetos beneficiarios de prestaciones asistenciales y de redistribución social. He aquí un supuesto en el que la capacidad económica debe ser más que elemento de imposición, criterio orientador de la política social y redistributiva de los poderes públicos”*³⁴⁷.

Contrariamente à prática do Tribunal Constitucional alemão e do Tribunal Constitucional italiano, ao juiz constitucional português está vedado o estabelecimento do *quantum* em concreto, com caráter geral e abstrato, que não deve ser alvo de tributação por corresponder ao mínimo de existência³⁴⁸. Assim, este só se pode pronunciar sobre a adequação de uma determinada norma que vise concretizar a

³⁴⁷ OLLERO, GABRIEL CASADO, “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (ii)”, *op. cit.*, pp. 192-193.

³⁴⁸ MOSCHETTI, FRANCESCO, *El principio de capacidad contributiva*, *op. cit.*, p. 270.

proteção conferida pelo mínimo de existência podendo, por conseguinte, declarar a insuficiência da mesma³⁴⁹⁻³⁵⁰. Sempre que estejamos perante valores simbólicos atribuídos a título de mínimo de existência, isto é, valores que não permitam espelhar a capacidade contributiva do contribuinte, o Tribunal, ainda que não possa estabelecer o valor em concreto a atribuir a título de mínimo de existência, não os pode considerar sob pena de admitir uma violação do princípio da capacidade contributiva.

³⁴⁹MOSCHETTI, FRANCESCO, *El principio de capacidad contributiva, op. cit.*, 1980, p. 270. Além de se ter declarado competente para apreciar a conformidade com a Constituição do mínimo de existência, o Tribunal Constitucional alemão foi ainda mais longe tendo estabelecido, *inclusive*, os critérios que deveriam ser utilizados para determinar o valor merecedor da proteção do mínimo de existência. Para tal, recorreu ao valor das prestações sociais que o Estado alemão atribuía no âmbito de programas de ajuda a famílias carenciadas, afirmando que o mínimo de existência deveria corresponder a esse valor. Tal como salienta DIEGO FABO, o Tribunal Constitucional alemão entendeu que “*para la determinación del mínimo existencial se puede atribuir una importancia decisiva a las prestaciones de ayuda social, las cuales sirven para garantizar este mínimo existencial, y son fijadas en función del consumo y adaptadas regularmente a las variaciones del coste de la vida*”. FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF, op. cit.*, p. 43. Não obstante, o autor salienta ainda que no entendimento do Tribunal Constitucional alemão, não devem ser tidas em conta outras prestações sociais com finalidades específicas, dado que “*las prestaciones sociales para fines determinados, aunque en cierto modo pueden suponer un alivio en las cargas económicas de sus beneficiarios, tienen una finalidad específica y distinta de la de garantizar las condiciones mínimas de una vida digna; y además, se encuentran en un círculo de exigibilidad jurídica sustancialmente distinto a la protección del mínimo existencial, por lo que en ningún caso deben computarse a efectos de valorar la efectiva protección jurídica de dicho mínimo existencial*”. Por fim, para o referido autor, esta conclusão revela-se de extrema importância dado que demonstra que a obrigação de garantir o mínimo de existência tem base constitucional, enquanto que, pelo contrário, a promoção de outros fins secundários pode ser encontrada num nível de proteção secundário. Assim, relativamente aos diferentes graus de proteção, o autor sustenta que “*Este distinto grado de protección deriva de la diferente fundamentación jurídica de las actuaciones de fomento, y es puesto de manifiesto por el Tribunal al afirmar que ‘una vez garantizada la exención de una cantidad por valor del mínimo existencial de los hijos, el legislador es libre de intensificar el aspecto social, aunque para ello tenga que aumentar las cargas tributarias’*”. FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF, op. cit.*, pp. 44-45, sublinhado nosso. Vide também FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF, op. cit.*, pp. 31-49 onde o autor menciona várias decisões do referido Tribunal.

³⁵⁰ Criticando a decisão do Tribunal Constitucional italiano que entendeu que a determinação do montante correspondente ao mínimo de existência não é susceptível de apreciação pelo tribunal por estar confinado ao poder discricionário do legislador, vide MOSCHETTI, FRANCESCO, *El principio de capacidad contributiva, op. cit.*, p. 270. Para o autor, “*No es del todo exacta la tesis de la Corte Constitucional, según la cual la cuantía de la cuota constituye una valoración discrecional confiada a la competencia y responsabilidad del legislador (Sentencia de 1968) y, como tal no susceptible de revisión. Si la Constitución habla de retribución ‘suficiente’, no se puede negar de modo absoluto al juez constitucional el poder de decidir lo que contradice tal concepto [...]. Excluir el juicio incluso en estos casos de patente irracionalidad significa ignorar la norma de la Constitución*”. O referido autor questiona o porquê de, no âmbito do princípio da igualdade, se ter reconhecido a apreciação jurisdicional do poder discricionário do legislador sempre que o mesmo se demonstrasse arbitrário e irracional e, pelo contrário, não ser admitido no âmbito da determinação da quantia correspondente ao mínimo de existência. MOSCHETTI, FRANCESCO, *El principio de capacidad contributiva, op. cit.*, p. 271.

4.2. Critérios para determinar o *quantum* a proteger pelo mínimo de existência

Visando determinar o *quantum* que deve ser atribuído a título de proteção conferida pelo mínimo de existência, a doutrina tem avançado, essencialmente, com dois critérios: aplicação de uma taxa zero (0) e deduções de base de cálculo³⁵¹.

Não obstante as soluções apresentadas, não nos parece irrelevante a adoção de uma técnica em detrimento da outra para permitir a proteção da parcela de rendimentos afeta à satisfação das necessidades vitais do indivíduo e da sua família³⁵².

A aplicação de uma taxa zero que proteja a parcela de rendimentos afeta à subsistência do contribuinte e do seu agregado familiar encontra acolhimento no pensamento de PEDRO HERRERA MOLINA. Para o autor,

*“Es cierto que no parecen existir inconvenientes constitucionales para estructurar el mínimo exento personal general mediante un tipo cero integrado en la tarifa (solución equivalente desde el punto de vista cuantitativo a una reducción uniforme de la base) o incluso mediante una reducción decreciente de la base (o una deducción fija de la cuota que produzca un efecto equivalente a la reducción en base del mínimo existencial para las personas con menor nivel de renta)”*³⁵³.

Através deste mecanismo, a parcela de rendimentos que seria afeta à satisfação das

³⁵¹ FERNANDO ZILVETI relembra ainda a proposta de equação avançada por JOACHIM LANG que permite determinar o rendimento disponível proporcionando, deste modo, a proteção da parcela de rendimentos afeta à satisfação das necessidades vitais. Segundo ZILVETI, para LANG “A renda disponível é o resultado da equação, segundo a qual seja possível extrair da renda ganha o mínimo existencial necessário para o homem e sua família. Esse cálculo da renda líquida foi sistematizado por Joachim Lang, que elaborou uma interessante equação nesse sentido. O autor elaborou uma fórmula que prevê uma combinação entre o *splitting* conjugal e a dedução dos gastos com alimentos para os filhos, de modo que cada contribuinte teria sua base de cálculo determinada da seguinte forma: $\{a + b - c - (d1 + d2)\} / 2$, onde ‘a’ e ‘b’ representam os gastos dos cônjuges, obtidos separadamente; ‘c’ representa os gastos com os filhos tal qual define o Código Civil, e ‘d1’ e ‘d2’ representam a soma do mínimo existencial correspondente a cada cônjuge, de acordo com as disposições previstas nas legislações assistenciais. A tributação dos filhos, por essa regra, é calculada pela diferença entre o seu mínimo existencial e os valores obrigatórios recebidos de seus pais”. ZILVETI, FERNANDO AURÉLIO, *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*, op. cit., p. 218.

³⁵² Neste sentido, vide FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, op. cit., p. 39.

³⁵³ MOLINA, PEDRO HERRERA, “Fundamento y Configuración del Mínimo Personal Y Familiar”, *El mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado*, op. cit., p.16.

necessidades vitais do contribuinte, assim como do seu agregado familiar, não seria alvo de tributação dado lhe seria aplicada uma taxa zero para proteger tais rendimentos. Para BAYONA DE PEROGORDO e SOLER ROCH, a vantagem da aplicação de uma taxa zero

*“es la limitación del efecto desgravatorio a la obligación tributaria, sin afectar a otras situaciones jurídicas relacionadas con el devengo de dicha obligación; este efecto es especialmente patente en el Impuesto sobre el Valor Añadido, cuya peculiar estructura jurídica conecta a la realización del hecho imponible que general a obligación tributaria principal el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas por el sujeto pasivo”*³⁵⁴.

A aplicação de uma taxa zero tem sido especialmente defendida em sede do imposto sobre o consumo. Deste modo, após identificados os vários tipos de bens disponíveis para consumo, seriam aplicadas diversas taxas aos mesmos, sendo que, aos bens considerados bens de primeira necessidade, seria aplicada uma taxa zero para que, dando efetividade ao mínimo de existência, estes não fossem alvo de tributação por se revelarem vitais para a sobrevivência dos contribuintes.

Não obstante o mérito da referida solução, a mesma não deverá ser acolhida. Como temos vindo a defender, o mínimo de existência encontra o seu fundamento na ausência de capacidade contributiva. Deste modo, se os rendimentos afetos à satisfação das necessidades vitais do contribuinte e do seu agregado familiar não são ilustrativos da existência de capacidade contributiva, então os mesmos não podem ser submetidos a tributação, ainda que recorrendo a uma taxa zero, sob pena de violação do referido princípio. Na verdade, a base tributável implica que os rendimentos que lhe são sujeitos sejam reveladores de capacidade contributiva do seu titular para, assim, haver incidência tributária. Estando perante rendimentos que não são reveladores da referida capacidade – rendimentos afetos à satisfação de necessidades vitais – não podem figurar na base de cálculo de qualquer imposto dado que, não existindo capacidade contributiva, não pode haver incidência tributária. Por conseguinte, ainda que, na prática, o resultado da não sujeição da parcela de

³⁵⁴ PEROGORDO, JUAN JOSÉ BAYONA DE/ ROCH, MARÍA TERESA SOLER, *Derecho Financiero*, Vol. II, *op. cit.*, p. 164.

rendimentos afeta à satisfação das necessidades vitais do contribuinte e do seu agregado familiar ou a sujeição da mesma a tributação aplicando-lhe uma taxa zero seja o mesmo, não podemos acompanhar uma técnica legislativa que submeta a tributação, mesmo que a uma taxa zero, rendimentos que a ela não podem estar sujeitos por não serem reveladores de capacidade contributiva do seu titular. Onde não existe capacidade contributiva, não pode haver tributação.

PEDRO HERRERA MOLINA acaba por reconhecer que, tecnicamente, a aplicação de uma taxa zero aos rendimentos afetos à satisfação das necessidades vitais é “*injustificable desde el punto de vista técnico*”³⁵⁵. Assim, conclui o referido autor que

*“En lo que se refiere al mínimo personal variable y al mínimo familiar la única solución aceptable consiste en sustraer en la base el importe de renta que no representa capacidad económica, por destinarse a atenciones personales y familiares imprescindibles para la existencia. En otras palabras, el mínimo existencial hade garantizarse para todos los contribuyentes con independencia del tipo marginal al que tributen. [...] Teóricamente las reducciones de la base podrían ser reemplazadas por otros mecanismos que produjeran un efecto equivalente, pero la solución plantearía inconvenientes técnicos inaceptables”*³⁵⁶.

Tendo em conta que é na base tributável que é refletida a dimensão económica do facto jurídico tributário, parece-nos que é esse o momento adequado para a proteção conferida pelo mínimo de existência ter lugar. Acompanhamos, deste modo, o pensamento de DIEGO FABO quando o autor sustenta que

“Además, en esto caso, por tratarse de gastos que necesariamente deben ser considerados por el legislador para discriminar la intensidad con que los sujetos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, creemos que deberían tener su correspondiente

³⁵⁵ Sublinhado nosso. MOLINA, PEDRO HERRERA, “Fundamento y Configuración del Mínimo Personal Y Familiar”, *El mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado, op. cit.*, p. 16.

³⁵⁶ MOLINA, PEDRO HERRERA, “Fundamento y Configuración del Mínimo Personal Y Familiar”, , *El mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado, op. cit.*, p.16.

*reflejo en la base imponible, por ser esta técnica normativa la más neutral a estos efectos, y, además, la más transparente, lo que permitiría contrastar con mayor facilidad la cobertura real que supone en la compensación de los gastos soportados por los sujetos pasivos*³⁵⁷.

Uma vez que estamos perante uma situação de ausência de capacidade contributiva, a parcela de rendimento necessária para satisfazer as necessidades vitais do contribuinte e do seu agregado familiar não constitui rendimento disponível. Como tal, não pode ser incluída na base tributável³⁵⁸. Na verdade, note-se que quer um contribuinte com rendimentos elevados, quer um contribuinte com rendimentos mais baixos têm necessidades vitais comuns, v.g. alimentação, vestuário, habitação, ainda que, para as satisfazer, possuam rendimentos diversos³⁵⁹. Assim, dado que a parcela de rendimento afeta à satisfação de tais necessidades não revela capacidade contributiva dos seus titulares não pode haver tributação, a qualquer nível, sobre tal parcela de rendimentos³⁶⁰.

GACÍA DORADO vem, contudo, defender que a dedução, na base tributável, da parcela de rendimentos afeta à satisfação das necessidades vitais do contribuinte e do seu agregado familiar reduz a progressividade dado que aquela só será definida depois de ser deduzida a referida parcela de rendimentos. Deste modo, os contribuintes que poderiam integrar um escalão mais oneroso passam a integrar um escalão menos

³⁵⁷ FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, *op. cit.*, p. 39.

³⁵⁸ MOLINA, PEDRO HERRERA, “Fundamento y Configuración del Mínimo Personal Y Familiar”, *El mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado*, *op. cit.*, p.14.

³⁵⁹ Neste sentido, vide TIPKE, KLAUS, *Die Steuerrechtsordnung*, *op. cit.*, p. 687.

³⁶⁰ Vide ZILVETI, FERNANDO AURÉLIO, *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*, *op. cit.*, p. 207, nota 489, referindo que Helmut Becker sugere ainda outra solução para fixar a base tributável no âmbito do imposto sobre o rendimento: “fixar o mínimo existencial num patamar que inclua também as necessidades básicas. A decisão do Tribunal Constitucional de 25 de setembro de 1992, é um ponto de partida nessa direção. Nessa sentença, o Tribunal Constitucional procurou aproximar o mínimo existencial dos critérios que orientam o pagamento de benefícios sociais baseando-se na seguinte conta: valor normal anual + despesas com moradia + despesas com calefação + média de gastos extraordinários para a subsistência + adicional para pessoas economicamente ativas = demanda média de amparo social. Esta conta mostra que o Tribunal Constitucional já passou a incluir, no mínimo existencial algumas despesas que, no presente ensaio, foram relacionadas entre as necessidades básicas e que, mesmo ultrapassando o mínimo existencial, devem ser tomadas em consideração por estarem dentro do âmbito do princípio do estado do bem-estar social garantido pela Constituição.”

oneroso tendo em conta que foi retirada, da base tributável, a parcela de rendimentos a proteger pelo mínimo de existência. Tal como salienta o autor,

*“al detracer esta suma de la base imponible del impuesto a todos los contribuyentes se produce una mayor ventaja desgravatoria a medida que aumenta la base imponible del contribuyente. Esto viene producido por el efecto progresivo de la tarifa, básicamente, se produce un freno a la progresividad al actuar sobre el tipo marginal, y por tanto, el resultado económico es de preservar un mínimo existencial mayor para los de mayor renta”*³⁶¹.

Salvo devido respeito, não acompanhamos o pensamento do referido autor. Tendo em conta o fundamento do mínimo de existência – ausência de capacidade contributiva – é na base tributável que melhor se expressa a proteção conferida pelo mínimo de existência. Na verdade, estando perante rendimentos necessariamente afetos à satisfação das necessidades vitais do contribuinte, dado que os mesmos não são demonstrativos da sua capacidade contributiva, não podem ser tidos em conta na base tributável. Assim, o facto de, potencialmente, um contribuinte poder integrar um escalão menos oneroso tendo em conta a não integração, na base tributável, da parcela de rendimentos afeta à satisfação das necessidades, é uma decorrência que se encontra em consonância com o princípio da capacidade contributiva. A solução contrária, isto é, a contabilização de tais rendimentos, revelar-se-ia contrária ao princípio da capacidade contributiva sendo, por isso, de rejeitar. O argumento avançado por GACÍA DORADO não pode, portanto, colher.

Mais uma vez, em consonância com o que temos defendido até então, a solução tecnicamente correta para garantir o mínimo de existência, a nível de todos os impostos, só pode ser a dedução da base tributável da parcela de rendimentos afeta à satisfação das necessidades vitais do indivíduo e do seu agregado familiar. Na verdade, só assim se reflete a verdadeira capacidade contributiva uma vez que a taxa de imposto incidirá sobre o rendimento disponível permitindo quantificar,

³⁶¹ DORADO, FRANCISCO GARCÍA, *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de Tributación*, op. cit., p. 191.

corretamente, o montante apto a contribuir para a satisfação da despesa pública³⁶².

Por fim, a realidade das pessoas coletivas não implica uma solução diversa. Como acabámos de ver no capítulo anterior, as pessoas coletivas, enquanto titulares do dever de pagar impostos, também são beneficiárias da proteção que o mínimo de existência confere. Por conseguinte, o mínimo de existência permite que o rendimento líquido objeto de tributação – isto é, o rendimento obtido depois de terem sido subtraídas as despesas da sociedade durante um período de tributação, incluindo as amortizações, às receitas obtidas – não integre, na base tributável, a parcela de rendimentos que, de acordo com a convicção da comunidade, não seja apta a espelhar a capacidade contributiva da pessoa coletiva. Assim, tendo em conta que o referido rendimento será afeto à manutenção e ao crescimento da atividade produtiva da pessoa coletiva, este deve ser deduzido da base tributável para que a sociedade possa ser tributada de acordo com a capacidade contributiva efetivamente manifestada.

4.3. O caso português

No ordenamento jurídico português, o artigo 70.º do Código do IRS determina, expressamente, o valor que deve ser alvo de proteção do mínimo de existência³⁶³. De acordo com o n.º 1 do referido artigo, após a aplicação das taxas gerais previstas no artigo 68.º do Código do IRS, o contribuinte não deve dispor de um “*rendimento líquido de imposto inferior ao valor anual da retribuição mínima mensal acrescida de 20% nem resultar qualquer imposto para os mesmos rendimentos, cuja matéria colectável, após a aplicação do quociente conjugal, seja igual ou inferior a (euro) 1911*”.

A legislação fiscal portuguesa, no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, determina que os contribuintes singulares que auferirem rendimentos predominantemente resultantes de trabalho dependente ou de pensões

³⁶² Neste sentido, vide MOLINA, PEDRO HERRERA, “Fundamento y Configuración del Mínimo Personal Y Familiar”, *El mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado*, op. cit., p. 16.

³⁶³ Para uma comparação das várias modalidades de implementação do mínimo de existência, vide ANTÓN, FERNANDO SERRANO, “Derecho Comparado: Panorámica General”, *El mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado*, op. cit., p. 58.

tenham salvaguardados EUR 1.911,00 para satisfazer quer as suas necessidades vitais, quer as necessidades vitais do seu agregado familiar. Nesta sede, tal como referido no ponto 1.3., sobressai a inconstitucionalidade por omissão resultante da ausência de consagração legislativa da proteção que o mínimo de existência deverá conferir aos rendimentos de natureza empresarial – rendimentos de capital (categoria E), rendimentos prediais (categoria F) e *maxime* aos rendimentos de trabalho independente (categoria B). Mais uma vez reforçamos: a consagração plena da proteção que o mínimo de existência deve conferir a todos os rendimentos obtidos pelo contribuinte revela-se urgente dado que, só assim, respeitará as exigências constitucionais que lhe são inerentes.

Em segundo lugar, não deixa de ser curiosa a solução prevista no n.º 2 do artigo 70.º do Código do IRS ao determinar que

“Ao rendimento colectável dos agregados familiares com três ou quatro dependentes ou com cinco ou mais dependentes, cujo montante seja, respectivamente, igual ou inferior ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado acrescido de 60% ou igual ou inferior ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado acrescido de 120%, não são aplicadas as taxas estabelecidas no artigo 68.º”.

Curiosamente, aos contribuintes com poucos rendimentos mas com muitos dependentes não são aplicadas as taxas gerais de tributação. Tendo em conta o preceito *supra* referido, não deixa de ser curioso que o legislador fiscal português incentive a natalidade dos contribuintes com escassos rendimentos potenciando situações de reforço de apoio social a tais famílias por não disporem de rendimentos suficientes para proverem ao sustento dos seus dependentes. Além do mais, ao incentivar (apenas) a natalidade dos contribuintes com menos rendimentos, o legislador fiscal acaba por gerar (mais) uma situação de desigualdade face aos restantes contribuintes.

Ainda no âmbito deste regime, o Código do IRS permite que sejam deduzidas do

rendimento coletável despesas com a saúde³⁶⁴, despesas com a educação e formação³⁶⁵, encargos com imóveis³⁶⁶, despesas com terceira idade,³⁶⁷ entre outros, tentando personalizar o imposto de forma a obter justiça horizontal na tributação³⁶⁸. Não obstante, uma vez que as deduções à coleta são efetuadas sobre o montante de imposto apurado, não contribuem para a redução do *quantum* sujeito a tributação não tendo qualquer influência na determinação da taxa de imposto a aplicar. Na verdade, apenas as *deduções dos sujeitos passivos, descendentes e ascendentes*, isto é, deduções tendo em conta (apenas) a nossa existência, contribuem para tal redução³⁶⁹. Deste modo, quer a efetivação da proteção conferida pelo mínimo de existência através utilização de deduções familiares, quer a forma de quantificação da quantia a salvaguardar pelo mínimo de existência não nos parecem, tecnicamente, corretas. Tal como acabámos de sustentar, a parcela de rendimentos afeta à satisfação das necessidades vitais do contribuinte e do seu agregado familiar custeia despesas inultrapassáveis que não expressam a existência de capacidade contributiva. Por conseguinte, apenas o rendimento disponível poderá ser alvo de tributação³⁷⁰. Como tal, a quantia afeta à satisfação das necessidades vitais do contribuinte não pode ser incluída na base tributável sob pena de violação do referido princípio. Pelo contrário, devia deduzir-se da base de cálculo a referida quantia e, só depois, é que se deveria proceder à quantificação do rendimento tributável dado que esta parcela de rendimentos não pode ser sujeita a tributação. Assim, para que todos possam beneficiar da proteção conferida pelo mínimo de existência, só podem ser sujeitos a tributação os rendimentos que sejam demonstrativos de capacidade contributiva do contribuinte. Como já referimos, tal só é possível se forem deduzidos da base tributável os rendimentos afetos à sobrevivência do contribuinte. Só assim haverá tributação de acordo com a capacidade contributiva de cada um, tal como a Lei Fundamental exige.

³⁶⁴ Art. 82.º, do CIRS.

³⁶⁵ Art. 83.º, do CIRS.

³⁶⁶ Art. 85.º, do CIRS.

³⁶⁷ Art. 84.º, do CIRS.

³⁶⁸ SALDANHA SANCHES, JOSÉ, *Manual de Direito Fiscal*, op. cit., p. 335.

³⁶⁹ Vide art. 79.º, do CIRS.

³⁷⁰ VOGEL, KLAUS, “Harmonia decisória e problemática da qualificação nos acordos de bitributação”, *Direito Tributário – Estudos em homenagem a Brandão Machado*, São Paulo, Dialética, 1998, pp. 71-81.

Por sua vez, além da técnica legislativa que deve ser adotada para que haja tributação sem violação do princípio da capacidade contributiva, cabe aferir se o montante reconhecido a título de mínimo está de acordo com as linhas de o devem orientar. Como já referimos, o mínimo de existência, enquanto conceito elástico e relativo, deve ilustrar o rendimento indispensável para que se possa ter uma vida digna, tal como reclama o princípio da dignidade da pessoa humana. Assim, tendo em conta que o referido montante deve ser aferido de acordo com uma sociedade concreta, num espaço de tempo delimitado, não pode ser determinado transversalmente. Na verdade, as condições sociais, políticas, os costumes de cada país influenciam, diretamente, a identificação do montante a atribuir ao mínimo de existência. Por conseguinte, o mínimo de existência deve estar em consonância com a realidade em que se insere.

Na ausência de um critério mensurável que nos permita identificar, precisamente, a parcela de rendimentos que não pode ser alvo de tributação podemos, desde já, avançar que as circunstâncias pessoais e sociais da sociedade em questão são determinantes para a quantificação desse montante³⁷¹. Os dados estatísticos também têm sido apontados como um importante instrumento de auxílio na determinação do montante que deve concretizar a proteção conferida pelo mínimo de existência. Através do recurso à informação estatística conseguimos identificar o valor das despesas vitais para a sobrevivência³⁷² e, assim, a quantificação do montante correspondente ao mínimo de existência será mais fácil. Por sua vez, tal com salienta DIEGO FABO, é ainda necessário atualizar o montante apresentado tendo em conta a inflação. Seguindo de perto o pensamento do autor,

“Si bien es preciso asimismo destacar que la corrección de los efectos de la inflación practicada en la escala de tipos de gravamen desde ese primer año de aplicación de la ley no ha reflejado suficientemente el incremento del coste de vida producido, y que ello ha supuesto una progresiva pérdida de eficacia de la medida considerada en orden a eximir de gravamen el mínimo existencial del sujeto pasivo, lo que podría ser considerado contrario a los principios de justicia tributaria

³⁷¹ Neste sentido, vide RODRIGUES, JOÃO PEDRO SILVA, “Algumas reflexões sobre a não tributação dos rendimentos essenciais à existência como um direito fundamental”, *op. cit.*, p. 13.

³⁷² MOLINA, PEDRO HERRERA, *Capacidad económica y sistema fiscal*, *op. cit.*, p. 121.

considerados”³⁷³.

Contudo, nesta sede, a crítica a apontar à legislação fiscal portuguesa não se prende com o montante que o Código do IRS reconhece a título de mínimo de existência mas sim, tal como *supra* referido, ao modo de identificação da mesma e ao facto de o mesmo só estar previsto no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e, exclusivamente, para os trabalhadores que auferam rendimentos proveinentes de trabalho dependente, excluindo todos os outros contribuintes, quer singulares, quer coletivos. Deste modo, para que todos possam beneficiar da proteção conferida pelo mínimo de existência dever-se-ão abranger as entidades que, até então, se encontram excluídas de tal proteção. Como temos vindo a sustentar ao longo desta dissertação, a falta de previsão da proteção conferida pelo mínimo de existência a estes contribuintes traduz-se numa verdadeira inconstitucionalidade por omissão por não ser reconhecida a proteção conferida pelo mínimo de existência a todos os contribuintes incorrendo, portanto, numa clara violação do princípio da capacidade contributiva e do princípio da igualdade.

³⁷³ FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, op. cit., pp. 72-73.

Capítulo § 5.º

Natureza jurídica do mínimo de existência

5. Natureza jurídica do mínimo de existência: considerações gerais

Traçadas as linhas orientadoras que devem estar presentes aquando da quantificação do mínimo de existência cabe, nesta sede, determinar a natureza jurídica deste. A doutrina tem identificado, essencialmente, duas figuras que podem justificar a natureza do mínimo de existência. Por um lado, há autores que defendem que estamos perante uma isenção tributária, enquanto outros sustentam tratar-se de um caso de não tributação. Passemos, então, à sua análise.

5.1. Isenção tributária?

As várias orientações doutrinárias relativas ao conceito de isenção tributária implicam que o mesmo não apresente um tratamento unânime no ordenamento jurídico português³⁷⁴. Não obstante, recorrendo aos ensinamentos de SALDANHA SANCHES, do ponto de vista formal,

*“estamos perante uma isenção sempre que a lei subtrai à tributação, através da previsão normativa de um facto impeditivo, situações e sujeitos que, de outra forma, ficariam dentro do âmbito da previsão da norma tributária”*³⁷⁵.

O legislador fiscal, motivado por razões de ordem social, política ou económica decide subtrair à regra geral de incidência determinados sujeitos ou objetos que, se

³⁷⁴ Para uma referência às várias doutrinas neste âmbito, vide SÁ GOMES, NUNO, *Lições de Direito Fiscal*, Vol. II, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1985, pp. 60 e seguintes.

³⁷⁵ SALDANHA SANCHES, JOSÉ, *Manual de Direito Fiscal*, op. cit., p. 449.

assim não fosse, estariam sujeitos a tributação. Assim, através da criação de isenções, o legislador fiscal sobrepõe ao interesse público na cobrança de imposto razões que saem fora do alcance da natureza tributária “*dando origem, concomitantemente, em termos constitutivos, à situação jurídica subjetiva do contribuinte isento, pela atribuição a este do direito à isenção*”³⁷⁶. Por conseguinte, nas palavras de SAINZ DE BUJANDA,

*“la deuda impositiva no nace a pesar de haberse producido el hecho imponible”*³⁷⁷.

Deste modo, tal como sustenta NUNO SÁ GOMES, as isenções não se apresentam como delimitações negativas da incidência, mas antes como

*“normas que prevêem situações complexas traduzidas, por um lado, por factos impeditivos do nascimento da obrigação tributária, ou, tratando-se de isenções parciais, factos impeditivos do nascimento daquela obrigação com o conteúdo normal, mas sempre factos que se situam no âmbito genérico da incidência, constituindo 'excepções'”*³⁷⁸.

Enquanto facto impeditivo autónomo e originário relativamente à constituição da relação tributária³⁷⁹, a isenção assume valor constitutivo de uma situação jurídica complexa – a de contribuinte isento – inteiramente distinta da situação do não contribuinte. Seguindo de perto os ensinamentos de ALBERTO XAVIER,

*“A verificação do facto isento modela a esfera jurídica da pessoa quanto à qual se verifica em termos substancialmente diversos da do sujeito quanto ao qual se não verificam os elementos da tipicidade fiscal. Para além dos casos bem nítidos das isenções temporárias e das isenções condicionais, em que a eficácia impeditiva se encontra sujeita a termo e condição, com os consequentes reflexos subjectivos, acresce ainda que a lei comete ao contribuinte isento certos deveres jurídicos - como o da apresentação regular de declarações e outras informações - que jamais impõe ao não contribuinte”*³⁸⁰.

³⁷⁶ SÁ GOMES, NUNO, *Lições de Direito Fiscal*, op. cit., p. 67.

³⁷⁷ SÁINZ DE BUJANDA, FERNANDO, “Teoría jurídica de la exención tributaria”, op. cit., p. 426.

³⁷⁸ SÁ GOMES, NUNO, *Lições de Direito Fiscal*, op. cit., p.67.

³⁷⁹ XAVIER, ALBERTO, *Manual de Direito Fiscal*, op. cit., p. 282.

³⁸⁰ XAVIER, ALBERTO, *Manual de Direito Fiscal*, op. cit., pp. 282-283.

Assim, o legislador fiscal, partindo de normas com conteúdo positivo que pressupõe a tributação de determinadas realidades e recorrendo, em simultâneo, a normas de cariz negativo, identifica um subconjunto de realidades que ficarão excluídas de tributação³⁸¹. Deste modo, tal como afirma SALDANHA SANCHES, a isenção “*funciona como uma norma de efeito contrário, como uma contra-norma*”³⁸².

Recordando os ensinamentos de SAINZ DE BUJANDA,

*“las normas de exención no son, pues, orientadoras o didácticas, sino que constituyen preceptos dotados de una eficacia singular: enervar, respecto a determinados supuestos o personas, la eficacia constitutiva general de las normas ordenadoras del tributo”*³⁸³.

Para que a isenção de tributação possa, efetivamente, atuar, é necessário que seja criada uma nova realidade: o facto tributário isento. Na verdade, tal como SAINZ DE BUJANDA salienta,

*“esta definición es tan importante y eficaz como la de los hechos sujetos, dado que sin ella no podrían producirse los efectos desgravatorios que la exención provoca”*³⁸⁴.

Por sua vez, o facto de a isenção aparecer como um fenómeno contrário ao tributo³⁸⁵ que, tal como salienta CENCERRADO MILLÁN, “*en la mayoría de los casos con fundamento diferente al deber de contribuir y susceptible de infringir las exigencias derivadas del principio de capacidad económica*”³⁸⁶, permite que SÁINZ DE BUJANDA

³⁸¹ Neste sentido, vide SAINZ DE BUJANDA quando o autor salienta que “*la exención, pues, supone:*

1. *La existencia de una norma impositiva en la que se define un hecho imponible, que normalmente da origen, al realizarse, al nacimiento de una obligación tributaria y*
2. *La existencia de una norma de exención, que ordena que, en ciertos casos, la obligación tributaria no se produzca a pesar de la realización del hecho imponible previsto en la norma de imposición”.*

SÁINZ DE BUJANDA, FERNANDO, *Lecciones de Derecho Financiero*, op. cit., p. 205.

³⁸² SALDANHA SANCHES, JOSÉ, *Manual de Direito Fiscal*, op. cit., p. 449.

³⁸³ SÁINZ DE BUJANDA, FERNANDO, “Teoría jurídica de la exención tributaria”, op. cit., p. 426.

³⁸⁴ SÁINZ DE BUJANDA, FERNANDO, “Teoría jurídica de la exención tributaria”, op. cit., p. 449.

³⁸⁵ Neste sentido, vide MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, op. cit., p. 110.

³⁸⁶ Neste sentido, vide MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, op. cit., p. 110.

defenda que deva existir uma teoria jurídica da isenção. Nas palavras do referido autor,

*“parece, por tanto, indudable que si existe una teoría jurídica de tributo, también debe existir una teoría jurídica de la exención tributaria. Se trata, en rigor, de la misma teoría vista del envés”*³⁸⁷.

Por fim, note-se que as isenções podem apresentar várias espécies. Recorrendo aos ensinamentos de ALBERTO XAVIER, as isenções podem ser objetivas ou subjetivas. Para o autor,

*“Nas isenções objectivas o facto isento é definido em função do elemento objectivo do facto tributário de que constitui a espécie de um género, operando relativamente a todos os sujeitos incluídos no elemento subjectivo. Nas isenções subjectivas o facto isento é definido em função do elemento subjectivo do facto tributário: operando apenas relativamente a uma dada categoria de pessoas nele previstas, mas incluindo todos os factos incluídos no elemento objectivo”*³⁸⁸.

Sempre que o facto isento partilhe características definidoras de uma isenção subjetiva e de uma isenção objetiva estamos perante uma isenção mista. As isenções podem também classificar-se como permanentes, isto é, não quando a lei não lhes reconhece um período de duração ou como temporárias sempre que a lei o determine³⁸⁹. ALBERTO XAVIER salienta ainda que sempre que a eficácia do facto impeditivo esteja subordinado à realização de um facto acessório estamos perante uma isenção condicional, contrariamente às isenções puras, onde a eficácia do facto impeditivo não se encontra subordinado a tal³⁹⁰.

Independentemente das várias classificações que possam ser atribuídas às isenções, um ponto é-lhes comum: estas só atuam onde existe capacidade contributiva. Mais uma vez, salientamos que as isenções se apresentam como uma exceção às regras de incidência paralisando o seu normal funcionamento.

³⁸⁷ SÁINZ DE BUJANDA, FERNANDO, “Teoría jurídica de la exención tributaria”, *op. cit.*, p. 394.

³⁸⁸ XAVIER, ALBERTO, *Manual de Direito Fiscal*, *op. cit.*, p. 287.

³⁸⁹ XAVIER, ALBERTO, *Manual de Direito Fiscal*, *op. cit.*, pp. 288-289.

³⁹⁰ XAVIER, ALBERTO, *Manual de Direito Fiscal*, *op. cit.*, p. 290.

Tal como *supra* referido, aquando da criação de isenções, o legislador fiscal, motivado por variadíssimas razões de ordem extra-fiscal, decide alterar a justa repartição dos encargos tributários excluindo de tributação contribuintes que revelam capacidade contributiva para tal. Deste modo, incorre numa clara derrogação da tributação segundo a capacidade contributiva num claro passo de *intervencionismo fiscal*³⁹¹. O recurso a isenções fiscais surge, nas palavras de SALDANHA SANCHES, como um “*senal para os operadores privados no sentido de obter deles um comportamento que se integre em certos objetivos definidos para a sociedade como um todo*” dado que, em variadas situações, as entidades privadas prosseguem determinados objetivos sociais e culturais de forma mais eficiente do que o Estado³⁹². Aquando da criação de isenções, o legislador fiscal tem por base um juízo positivo sobre uma determinada realidade que o leva a beneficiar uns contribuintes em detrimento de outros. Assim, sempre sujeito ao princípio da igualdade, o legislador tem de ter em conta que existem situações especiais que implicam a atribuição de um regime fiscal mais favorável a um subconjunto de contribuintes, *mantendo-se o princípio da igualdade, mas sob uma nova perspectiva*³⁹³. Revela-se, deste modo, com a máxima importância a justificação da criação de isenções dado que, ao alterarem a justa repartição dos encargos tributários de acordo com o princípio da capacidade contributiva, as isenções apresentam-se como verdadeiras normas anti-sistemáticas³⁹⁴. Além do mais, note-se que além da alteração da justa repartição dos encargos tributários – tendo em conta que a concessão de uma isenção de certos contribuintes do pagamento de determinado imposto implica a oneração dos restantes contribuintes – as isenções criam uma erosão na base fiscal consistindo, desse modo, em despesa fiscal o que implica que a previsão das mesmas seja feita tendo em conta determinados limites³⁹⁵.

Do exposto, podemos retirar, desde já, uma conclusão com a máxima relevância para o nosso estudo: as isenções só atuam quando haja capacidade contributiva. Na verdade, tendo em conta que, não obstante se ter verificado o facto tributário, a

³⁹¹ SALDANHA SANCHES, JOSÉ, *Manual de Direito Fiscal, op. cit.*, p. 450.

³⁹² SALDANHA SANCHES, JOSÉ, *Manual de Direito Fiscal, op. cit.*, p. 451 e 457.

³⁹³ SALDANHA SANCHES, JOSÉ, *Manual de Direito Fiscal, op. cit.*, p. 455.

³⁹⁴ SALDANHA SANCHES, JOSÉ, *Manual de Direito Fiscal, op. cit.*, p. 457.

³⁹⁵ SALDANHA SANCHES, JOSÉ, *Manual de Direito Fiscal, op. cit.*, p. 457.

sua eficácia é paralisada pela ocorrência de outro facto a que a lei reconhece eficácia impeditiva³⁹⁶, a criação de isenções permite que o legislador fiscal identifique um subconjunto de contribuintes que, apesar de revelarem capacidade contributiva que lhes permitia contribuir para fazer face à despesa pública, não será alvo de tributação. Assim, e tendo por base justificações de variadíssimas índoles, o legislador fiscal entende alterar a justa repartição dos encargos públicos atribuindo um benefício a um subconjunto de contribuintes que, por sua vez, onerará aqueles que não sejam abrangidos pela mesma.

Tal como temos vindo a defender, o mínimo de existência encontra o seu fundamento na ausência de capacidade contributiva. Deste modo, se não há capacidade contributiva que permita contribuir para colmatar a despesa pública, então o mínimo de existência não pode ser definido como um exemplo de isenção fiscal.

Por outro lado, contrariamente ao que sucede com o mínimo de existência, está na disponibilidade do legislador, sempre que o entender, alterar ou revogar as isenções que decidiu atribuir. Assim, a imposição constitucional de tributação de acordo com o princípio da capacidade contributiva implica que a parcela de rendimentos afeta à satisfação das necessidades vitais fique sempre salvaguardada do poder tributário estadual não lhe conferindo, nesta sede, poder para diminuir o montante a proteger pelo mínimo de existência ou, no limite, suprimir a sua existência.

5.2. Não tributação?

Contrariamente ao que acontece nas isenções fiscais, a não tributação corresponde a um espaço juridicamente vazio que, ao não ser abrangido por uma norma fiscal, não admite a consagração de exceções³⁹⁷. Na verdade, os casos de não tributação ajudam a delimitar os contornos precisos do facto tributário clarificando as situações que não devem ser incluídas no mesmo.

³⁹⁶ XAVIER, ALBERTO, *Manual de Direito Fiscal*, op. cit., pp. 283-284.

³⁹⁷ SALDANHA SANCHES, JOSÉ, *Manual de Direito Fiscal*, op. cit., p. 449.

Como acabámos de ver, a isenção atua como uma delimitação negativa do âmbito da sujeição dado que isenta do pagamento do imposto uma realidade que, à partida, cairia no âmbito de aplicação da norma em questão. Assim, representa uma verdadeira exceção que atua num espaço jurídico preenchido por uma regra tributária isentando, através de uma norma específica para tal, um subconjunto de contribuintes de tributação. Pelo contrário, a não tributação corresponde a um espaço *juridicamente livre*,³⁹⁸ uma vez que a realidade não sujeita ao pagamento do imposto não está abrangida por qualquer norma jurídica.

Para NÚÑEZ PÉREZ, a distinção entre a não tributação e a isenção respeita ao momento em que o legislador as toma em consideração. Deste modo, para o referido autor,

*“mientras la formulación de la norma de no sujeción constituye un prius en tanto que expresión de una valoración del legislador en torno a la idoneidad o no de un determinado supuesto de la realidad para formar parte del presupuesto de hecho de un tributo, la formulación de la norma de exención es un posteriorius que opera siempre a partir de la previa selección de aquellos supuestos de la realidad que han sido valorados por el legislador como idóneos para generar la obligación tributaria”*³⁹⁹.

Contudo, no entender de LOZANO SERRANO, a distinção entre ambas não é meramente formal revestindo, pelo contrário, um carácter substancial. Assim, sustenta que,

“mientras la norma de exención encierra ese contenido positivo de justicia o, en general, de un fin público que se quiere lograr, y en virtud de lo cual la norma tributaria antepone esa necesidad a la del pago del tributo, nada de esto ocurre en los supuestos de no sujeción, en los que no puede detectarse finalidad alguna que haya sido tomada en consideración por el legislador. Vista la cuestión desde la óptica de la norma tipificadora del hecho imponible, se

³⁹⁸ SALDANHA SANCHES, JOSÉ, *Manual de Direito Fiscal*, op. cit., p. 449.

³⁹⁹ PÉREZ, GUILLERMO NÚÑEZ, “Hecho imponible. No sujeción y exención”, *Comentario a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (libro homenaje a Sainz de Bujanda)*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991, pp. 477-478.

trataría de que el “interés” en el cobro del tributo que ésta expresa, cuando se dan hechos indicativos de capacidad económica que configuran el presupuesto del tributo, cede ante otros intereses igualmente públicos que el legislador entiende que deben prevalecer en ciertos supuestos, y que son los que inspiran la norma de exención; sin olvidar que esos “otros intereses” pueden ser una más detallada evaluación de los propios criterios materiales de reparto de la carga, que lleva a considerar que en supuestos específicos o respecto de determinadas personas no se da la aptitud para contribuir que en general se manifiesta con la realización del hecho imponible”⁴⁰⁰.

Deste modo, conclui o autor que nenhuma destas situações acontece nos casos de não tributação, uma vez que nestas

“son esos mismos criterios de reparto que han inducido a configurar determinados hechos como imposables, los que mantienen en la irrelevancia jurídica a los restantes”⁴⁰¹.

Não obstante o mérito desta proposta de distinção, a mesma encerra vários problemas que nem sempre conduzirão aos mesmos resultados que a adoção de um critério formal aquando da distinção destas duas realidades.

PEDRO HERRENA MOLINA defende que, de acordo com o critério formal, o mínimo de existência pode configurar-se como facto isento ou não sujeito a tributação pelo legislador. Na verdade, em sede de imposto sobre o rendimento, bastaria que o legislador definisse como facto tributário a obtenção de rendimento pelo sujeito passivo determinando que os rendimentos que não se enquadrassem em tal quantia não ficassem sujeitos a tributação. Por outro lado, para o referido autor, alcançaríamos o mesmo resultado atribuindo uma isenção aos rendimentos do sujeito passivo que não superassem uma determinada quantidade⁴⁰².

⁴⁰⁰ SERRANO, CARMELO LOZANO, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, op. cit., p. 42.

⁴⁰¹ SERRANO, CARMELO LOZANO, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, op. cit., p. 42.

⁴⁰² MOLINA, PEDRO HERRERA, *La exención tributaria*, Madrid, Colex, 1990, pp. 42-43.

Do pensamento do autor podemos concluir que a distinção entre a isenção e a não tributação se deve basear na relação que os seus elementos têm com a descrição normativa que o facto tributário efetua. Na verdade, o que efetivamente releva é o facto de nos casos de não tributação estarmos perante situações que se encontram fora do alcance do poder tributário estadual não podendo, deste modo, fazer incidir um imposto sobre essa realidade. É por isso que SAINZ DE BUJANDA salienta que

“el derecho a la no sujeción – que no es, en el fondo, otra cosa que la ausencia de obligación tributaria – no nace de la norma que establece los hechos o personas no sujetas, sino, aunque parezca paradójico, de la norma que declara los hechos o personas sujetos. Algo o alguien no están sujetos, lisa y llanamente porque la norma tributaria que configura el hecho imponible o define los criterios de vinculación de las personas a esos hechos lo hace con invocación de criterios y de elementos delimitadores que forzosamente dejan fuera de su ambito a una gama indefinida de situaciones y de personas”⁴⁰³.

Contrariamente à isenção, a não tributação ocorre, por conseguinte, sempre que não se verifique um elemento positivo ou negativo do tipo legal do facto tributário⁴⁰⁴ determinando que a obrigação tributária acabe por não nascer. Seguindo de perto os ensinamentos de NUNO SÁ GOMES, as normas de não tributação

“são delimitações negativas expressas da delimitação positiva das normas de incidência, com conteúdo inovador, e não meramente interpretativo das normas positivas contemporâneas que delimitam e em que se integram, esclarecendo o que já resultava implicitamente da tributação, por efeito do princípio da tipicidade fechada ou taxativa”⁴⁰⁵.

⁴⁰³ SÁINZ DE BUJANDA, FERNANDO, “Teoría jurídica de la exención tributaria”, *Hacienda y Derecho*, Vol. III, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 430.

⁴⁰⁴ XAVIER, ALBERTO, *Manual de Direito Fiscal*, op. cit., pp. 283-284.

⁴⁰⁵ SÁ GOMES, NUNO, *Lições de Direito Fiscal*, op. cit., p. 66.

Por outro lado, enquanto que a *ratio* da não tributação é a mesma que preside à *ratio* de submeter uma determinada realidade a tributação – isto é, o fundamento desta serve quer para justificar o que é submetido a tributação, quer o que a ela não fica submetido – a *ratio* da isenção não se confunde com a *ratio* do facto tributário: esta é “*algo mais*” com vida própria, ainda que não totalmente independente”⁴⁰⁶. Desta forma, tendo em conta que o mínimo de existência se fundamenta na ausência de capacidade contributiva e dado que, por imposição constitucional, a tributação deve ser feita tendo em conta o princípio da capacidade contributiva, o mínimo de existência, enquanto delimitação negativa da norma de incidência, só pode ser enquadrado como um caso de não tributação. Deste modo, enquanto delimitação negativa expressa da delimitação positiva da incidência, do mínimo de existência, enquanto exemplo de não tributação, emerge o *direito de não pagar o imposto nas situações objeto da respetiva previsão*⁴⁰⁷. Em bom rigor, como sustenta NUNO SÁ GOMES, acabamos por estar perante uma situação que já estava abrangida, implicitamente, pelas definições positivas da incidência⁴⁰⁸. Assim, se a parcela de rendimentos que integra o mínimo de existência não revela aptidão para que o seu titular possa contribuir para fazer face à despesa pública por ser afeta à satisfação das necessidades vitais, esta tem de ficar à margem da tributação sendo, por isso, enquadrada nas situações de não tributação⁴⁰⁹. Seguindo de perto os ensinamentos de LOZANO SERRANO,

*“por ausencia de la capacidad contributiva el fundamento que explica y legitima la exención en el caso de los mínimos exentos. Lo que no llega, sin embargo, a explicarse es que si en éstos no se da la capacidad contributiva que el legislador ha definido como presupuesto de hecho del tributo y este ha de consistir en una manifestación de aquélla, en los casos aludidos más que una exención debería haberse articulado un supuesto de no sujeción”*⁴¹⁰.

⁴⁰⁶ CLEMENTE, JOAN FRANCESC PONT, *La exención tributaria. (Análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y al IVA)*, Madrid, Edersa, 1986, p. 18.

⁴⁰⁷ SÁ GOMES, NUNO, *Lições de Direito Fiscal*, op. cit., p. 65.

⁴⁰⁸ SÁ GOMES, NUNO, *Lições de Direito Fiscal*, op. cit., p. 65.

⁴⁰⁹ No mesmo sentido, vide SALDANHA SANCHES, JOSÉ, *Manual de Direito Fiscal*, op. cit., p. 452.

⁴¹⁰ SERRANO, CARMELO LOZANO, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, op. cit., p. 25.

Por conseguinte, tendo em conta que o mínimo de existência protege a parcela de rendimentos que será afeta à satisfação das necessidades vitais do contribuinte, não podemos considerá-lo como uma isenção dado que, por comando do princípio da capacidade contributiva, tais rendimentos não representam aptidão para que o seu titular possa ser alvo de tributação. Caso assim não se entendesse, estar-se-ia a admitir que uma parcela de rendimentos pudesse ser, potencialmente, tributável dado que as isenções se inserem no campo da incidência e, através da sua concessão, o contribuinte deixe de pagar o imposto devido. Salientamos, novamente, que só estamos perante o rendimento tributável depois de estar salvaguardada a parcela de rendimentos protegida pelo mínimo de existência uma vez que, de acordo com o princípio da capacidade contributiva, os rendimentos afetos à satisfação das necessidades vitais do seu titular e respetivo agregado familiar não são reveladores de existência da mesma⁴¹¹.

Para terminar, relembremos, nesta sede, os ensinamentos de SALDANHA SANCHES:

“Enquanto as isenções tributárias, como o reconhece o [n.º 1 artigo 2.º]⁴¹² do EBF, aceitando uma concepção elaborada pela doutrina, têm como fim determinante o prosseguimento de interesses públicos extra-fiscais, o artigo 70.º do Código do IRS visa prosseguir o princípio da capacidade contributiva”⁴¹³.

Neste sentido, não restam dúvidas, chegados aqui, que o mínimo de existência se enquadra na zona de não tributação.

⁴¹¹ Salientando que, para DIETER BIRK, apenas através da distinção de normas norteadas pelo princípio da capacidade contributiva e normas fiscais norteadas para outros fins é que se consegue diferenciar a isenção da não tributação, vide SALDANHA SANCHES, JOSÉ, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 452, nota 839.

⁴¹² “Consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”, n.º 1 do art. 2.º do EBF.

⁴¹³ SALDANHA SANCHES, JOSÉ, *Manual de Direito Fiscal*, op. cit., p. 452.

Capítulo § 6.º

A força jurídica do direito à não tributação do mínimo de existência

6. O direito fundamental ao mínimo de existência

Chegados a este ponto, finalizaremos a nossa dissertação tecendo algumas considerações sobre a força jurídica do direito à não tributação dos rendimentos que constituem o mínimo de existência.

Como temos vindo a sustentar, o mínimo de existência encontra o seu fundamento na ausência de capacidade contributiva. Também constatámos que o mínimo de existência não é um conceito exclusivo do direito fiscal – ainda que revista determinadas particularidades neste âmbito – o que implica que se deve articular com os direitos económicos, sociais e culturais, assim como com outros ramos de direito que o acolhem. Como tivemos oportunidade de salientar, ainda que, *v.g.*, o direito das prestações sociais e o direito de alimentos do direito da família não sejam definidores do mínimo de existência no âmbito fiscal, estas áreas do direito constituem uma ajuda na concretização do mínimo de existência no domínio tributário.

Para além do referido, relativamente à proteção conferida pelo mínimo de existência aos rendimentos obtidos por pessoas singulares, o princípio da dignidade da pessoa humana tem um papel importante aquando da determinação do seu verdadeiro alcance dado que exige que todos tenham direito a uma vida condigna. Por sua vez, tal como temos vindo a defender, a proteção conferida pelo mínimo de existência também se aplica aos rendimentos obtidos pelas pessoas coletivas. Assim, e relativamente a estas, não entra em linha de conta o princípio

da dignidade da pessoa humana para poder justificar a parcela de rendimentos que não pode ser sujeita a tributação mas, tão só, o princípio da capacidade contributiva. Deste modo, todos os contribuintes, independentemente da sua natureza jurídica, têm o seu dever de pagar impostos de acordo com a capacidade contributiva que apresentem. Assim, sempre que esta não esteja presente, a contraface do *dever fundamental de pagar impostos* de acordo com o princípio da capacidade contributiva implica que os rendimentos que não sejam reveladores da mesma não possam ser alvo de tributação.

Em suma, e como temos vindo a reforçar, o mínimo de existência, encontrando o seu fundamento na ausência de capacidade contributiva, protege a parcela de rendimentos afeta à satisfação das necessidades vitais do indivíduo e do seu agregado familiar e a parcela de rendimento que permita às pessoas coletivas laborar. Se a parcela de rendimentos protegida pelo mínimo de existência for alvo de tributação, estar-se-á perante um imposto inconstitucional por violação do princípio da capacidade contributiva. É, sem dúvida, a dimensão constitucional do mínimo de existência que assim o determina. Vejamos, deste modo, as implicações decorrentes do direito fundamental ao mínimo de existência enquanto decorrência do direito à tributação de acordo com a capacidade contributiva.

6.1. Aplicabilidade direta e imediata

O artigo 18.º, n.º 1, da CRP, inspirado na Lei Fundamental alemã⁴¹⁴, determina a aplicabilidade direta das normas relativas a direitos fundamentais.

Enquanto afirmação do princípio da constitucionalidade⁴¹⁵ segundo o qual, nos termos do n.º 3 do artigo 3.º da CRP, “*a validade das leis e dos demais actos do Estado, das regiões autónomas, do poder local e de quaisquer outras entidades públicas depende da sua conformidade com a Constituição*”, é hoje insustentável

⁴¹⁴ VIEIRA DE ANDRADE, JOSÉ CARLOS, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, 4.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2009, p. 193. Salientando que esta cláusula de imediatividade aplicativa “*representa o acolhimento no constitucionalismo europeu da radicada compreensão norte-americana dos direitos de liberdade consagrados na Constituição*”, vide CANOTILHO, JOSÉ GOMES/MOREIRA, VITAL, *Constituição da República Anotada*, Vol. I, *op. cit.*, p. 382.

⁴¹⁵ VIEIRA DE ANDRADE, JOSÉ CARLOS, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, *op. cit.*, p. 194.

defender que a existência de direitos fundamentais está dependente da lei mediante a sua transposição para legislação *infra* constitucional valendo apenas na exata medida que esta lhes confira. Afirmado, nesta sede, o princípio da constitucionalidade – e porque “*a Constituição vale por si*”⁴¹⁶ – este vincula diretamente o legislador servindo de parâmetro de validade e de interpretação da legislação por este elaborada. Por conseguinte, sempre que estejamos perante uma norma que não esteja conforme o texto constitucional relativamente a um direito fundamental, esta pode ser desaplicada ou mesmo afastada do ordenamento jurídico: assim o implica o sistema de fiscalização da constitucionalidade dos atos legislativos. Por sua vez, sempre que não exista legislação sobre uma matéria relativa a direitos fundamentais ou quando a legislação existente se revele deficitária, o princípio da aplicabilidade direta “*valerá como indicador da exequibilidade potencial das normas constitucionais, presumindo-se a sua perfeição, isto é, a sua auto-suficiência baseada no carácter determinável do respectivo conteúdo de sentido*”⁴¹⁷. Na verdade, estamos perante “*normas directamente reguladoras de relações jurídico-materiais*” e não perante “*meras normas para a produção de outras normas*”⁴¹⁸.

No que concerne, especificamente, ao direito fundamental ao mínimo de existência, tal como analisámos no ponto 1.3., o legislador fiscal português apenas consagrou a proteção da parcela de rendimentos essencial para fazer face às necessidades vitais em sede de IRS e, tão só, relativamente aos trabalhadores dependentes. Assim, a legislação até à data existente revela-se insuficiente não abrangendo todas as realidades que a efetiva consagração do mínimo de existência implica.

Nos termos do n.º 1 do artigo 18.º da CRP, aplicável *ex vi* artigo 17.º, n.º 1, da CRP, o mínimo de existência, enquanto direito fundamental análogo aos direitos, liberdades e garantias, goza de aplicabilidade direta. Seguindo de perto os

⁴¹⁶ VIEIRA DE ANDRADE, JOSÉ CARLOS, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976, op. cit.*, p. 194.

⁴¹⁷ VIEIRA DE ANDRADE, JOSÉ CARLOS, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976, op. cit.*, p. 195.

⁴¹⁸ CANOTILHO, JOSÉ GOMES, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2003, p.438.

ensinamentos de HERBET KRÜGER, e tendo em conta que o direito ao mínimo de existência não carece de consagração legal para ter aplicabilidade direta,

*“não são os direitos fundamentais que se movem no âmbito da lei, mas a lei que deve mover-se no âmbito dos direitos fundamentais”*⁴¹⁹.

Assim, a tributação de acordo com a capacidade contributiva, enquanto exigência constitucional, fundamenta a não tributação dos rendimentos necessários à satisfação das necessidades vitais o que, por conseguinte, determina que a não consagração transversal da proteção conferida pelo mínimo de existência a todos os tributos não impede a sua correta aplicação. Deste modo, todo e qualquer contribuinte que não seja abrangido pelo artigo 70.º do Código do IRS que entenda que não deve ver tributados os rendimentos que se revelem essenciais para que possa satisfazer as suas necessidades vitais poderá invocar, diretamente junto dos tribunais, o dever fundamental ao mínimo de existência⁴²⁰. A qualidade de direito fundamental, com natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias, implica que o mínimo de existência possa, nas palavras de VIEIRA DE ANDRADE, *“valer contra a lei em vez da lei”*⁴²¹.

No entanto, note-se que aplicabilidade direta e exequibilidade imediata não são conceitos coincidentes⁴²², pelo que o efetivo exercício do direito ao mínimo de existência está dependente de regulação complementar, *maxime* relativamente à determinação do *quantum* a tutelar. Assim, a aplicabilidade direta, nesta sede, apenas determina a *“diversidade estrita da intervenção legislativa”*⁴²³ reclamando a elaboração de legislação que permita exercer o direito ao mínimo de existência.

⁴¹⁹ *Apud* MIRANDA, JORGE, *Manual de Direito Constitucional*, Tomo IV, *op. cit.*, p. 287.

⁴²⁰ RODRIGUES, JOÃO PEDRO SILVA, “Algumas reflexões sobre a não tributação dos rendimentos essenciais à existência como um direito fundamental”, *op. cit.*, pp. 27-28.

⁴²¹ VIEIRA DE ANDRADE, JOSÉ CARLOS, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, *op. cit.*, p. 199.

⁴²² Neste sentido, *vide* VIEIRA DE ANDRADE, JOSÉ CARLOS, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, *op. cit.*, p. 197.

⁴²³ VIEIRA DE ANDRADE, JOSÉ CARLOS, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, *op. cit.*, p. 198.

6.2. Vinculação das entidades públicas

Além de gozarem de aplicabilidade direta, os preceitos relativos a direitos fundamentais vinculam quer as entidades públicas, quer as entidades privadas⁴²⁴. Esta exigência constitucional “*deve ser entendida como um reforço do carácter obrigatório daqueles preceitos constitucionais*”⁴²⁵.

Em sede do direito à não tributação do mínimo de existência, assume particular relevo a vinculação do Estado tendo em conta que o seu poder tributário pode colocar em causa a proteção que o mínimo de existência visa conferir. Na verdade, o respeito pelo mínimo de existência impõe-se ao Estado nas suas três dimensões. Em primeiro lugar, existe um verdadeiro dever de legislar, podendo, na sua ausência, ser atacado através da declaração de inconstitucionalidade por omissão. Em segundo lugar, os tribunais devem garantir a eficácia do mínimo de existência. Por fim, a administração, dentro das competências que lhe são atribuídas, deve conferir a máxima eficácia ao direito do mínimo de existência.

Nos termos do n.º 2 do artigo 103.º da CRP,

*“Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”*⁴²⁶.

⁴²⁴ Ultrapassada a discussão da admissibilidade da incidência dos direitos fundamentais nas relações entre privados, estando estes vinculados àqueles diretamente, em sede do mínimo de existência a vinculação dos privados poderá acontecer nos casos em que o exercício de tarefas públicas é conferido a entidades privadas. NOVAIS, JORGE REIS, *Direitos Fundamentais: triunfos contra a maioria*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, pp. 71-79; CANARIS, CLAUS-WILHELM, *Direitos Fundamentais e Direito Privado*, Coimbra, Almedina, 2003. Para CANARIS, o Estado, tendo em conta os direitos fundamentais como imperativos de tutela, tem o dever constitucional de proteger os indivíduos nas relações uns com os outros e nas relações com entidades privadas. Deste modo, o Estado, por imposição constitucional, deve garantir o mínimo de proteção aos direitos fundamentais nas relações privadas, de acordo com o princípio da proibição da insuficiência. CANARIS, CLAUS-WILHELM, *Direitos Fundamentais e Direito Privado*, *op. cit.*, pp. 58-60. Sobre o exercício privado de tarefas públicas, *vide* GONÇALVES, PEDRO COSTA, *Entidades Privadas com Poderes Públicos*, *op. cit.*. Não obstante, esta dimensão apenas releva em sede de direito prestacional. Para uma análise mais detalhada sobre esta vertente, *vide* NETO, EURICO BITENCOURT, *O direito ao Mínimo para uma Existência Digna*, *op. cit.* pp. 134-137.

⁴²⁵ VIEIRA DE ANDRADE, JOSÉ CARLOS, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, *op. cit.*, pp. 205-206.

⁴²⁶ Para CASALTA NABAIS, o n.º 2 do artigo 103.º da CRP consagra a reserva de lei em “*três domínios: 1) as normas que criam impostos, 2) as normas de incidência latu sensu e 3) as normas relativas às garantias dos contribuintes*”. NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, *op. cit.*, p. 362. Apresentando uma leitura mais crítica do preceito, *vide* DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal. Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*,

Do referido preceito resulta, desde logo, que o legislador, enquanto definidor dos elementos formais da tributação, é o primeiro destinatário vinculado à não tributação dos rendimentos que compõe o mínimo de existência. Tal vinculação visa, assim, “*reforçar e intensificar o dever geral de respeito pelas disposições constitucionais*”⁴²⁷. Na verdade, a existência de um direito fundamental a ser tributado de acordo com a capacidade contributiva implica que o legislador seja o principal obrigado a respeitar os limites que o mínimo de existência impõe. Por conseguinte, os elementos essenciais que determinam o objeto do direito a ser tributado de acordo com a capacidade contributiva que, efetivamente, cada contribuinte demonstre devem estar legalmente regulados.

Enquanto limites materiais à atividade legislativa, os direitos fundamentais implicam que o legislador não possa ignorá-los ou beliscá-los sob pena de incorrer numa inconstitucionalidade tendo, por conseguinte, de se deixar conformar por eles⁴²⁸. Contudo, a vinculação do legislador não se resume a esta componente negativa, no sentido de lhe estar vedada a possibilidade de criar normas e princípios que, lesando os direitos, liberdades e garantias, sejam inconstitucionais. Na verdade, o legislador encontra-se também vinculado a uma vertente positiva⁴²⁹ que implica que a produção legislativa seja orientada para otimizar a

Coimbra, Almedina, 2007, pp. 104-109. Para a autora, a autonomização do primeiro grupo, tal como apresentado por CASALTA NABAIS, “*pouco ou nada acrescentaria aos arts. 165.º, n.º 1, al. i), e 227.º, n.º 1, al. i) da CRP, pois limita-se a estabelecer uma reserva de acto legislativo [...] para a criação de impostos, que pode significar uma maior ou menor intervenção de lei da Assembleia da República*”. A autora conclui, deste modo, que “*1) e 2) estão intrinsecamente relacionados, e que o cerne da disposição consagra uma regra de “legalidade material” – 2) – densificando a “legalidade formal”, definindo o conteúdo do chamado “princípio da tipicidade” dos impostos*”. DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal. Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, op. cit., pp. 104-105.

⁴²⁷ MIRANDA, JORGE/MEDEIROS, RUI, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, op. cit., p. 325.

⁴²⁸ Salientando que o legislador parlamentar se apresenta como um “*potencial inimigo das liberdades*”, vide VIEIRA DE ANDRADE, JOSÉ CARLOS, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, op. cit., p. 207; CANOTILHO, JOSÉ GOMES, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, op. cit., p. 440; CANOTILHO, JOSÉ GOMES/MOREIRA, VITAL, *Constituição da República Anotada*, Vol. I, op. cit., p. 383.

⁴²⁹ Sustentando que o legislador se encontra adstrito a um conjunto diversificado de deveres específicos de atuação, autonomizáveis dos seus deveres gerais de produção legislativa, v.g. *dever de concretização das imposições constitucionais expressas constantes das normas jusfundamentais; dever de conformação normativa dos institutos e regimes jurídicos; dever de proteção dos bens jurídicos tutelados pelos direitos, liberdades e garantias e deveres de emanção de normas de organização, procedimento e processo*, vide MIRANDA, JORGE/MEDEIROS, RUI, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, op. cit., p. 326.

“*normatividade e atualidade*” dos direitos fundamentais⁴³⁰. O legislador fica, deste modo, obrigado a adotar uma *postura dinâmica e atenta à evolução social* que lhe permita identificar as situações de inconstitucionalidade que se vão verificando na legislação que se encontra em vigor e, assim, conseguir corrigi-las no devido tempo. Nas palavras de JORGE MIRANDA e JORGE SILVA PEREIRA, o legislador está vinculado a “*um dever permanente de avaliação e correcção da legislação vigente sobre direitos, liberdades e garantias*”⁴³¹.

Tal como referido anteriormente, o quadro legislativo fiscal português revela-se, nesta sede, insuficiente e baseado numa solução tecnicamente desadequada ao mínimo de existência. Para que o mínimo de existência pudesse ser, efetivamente, respeitado em toda a sua amplitude seria necessário que estivesse prevista a salvaguarda da parcela de rendimentos afeta à satisfação das necessidades vitais do indivíduo e do seu agregado familiar e da parcela de rendimentos afeta à satisfação das necessidades elementares que permitam à pessoa coletiva laborar não permitindo, portanto, que o poder tributário incidisse sobre esses montantes. Assim, não só devia estar previsto no âmbito de todos os tributos, como também para todos os contribuintes, independentemente da natureza jurídica que estes apresentem. Infelizmente, a realidade fiscal portuguesa apenas considera ser merecedor da proteção conferida pelo mínimo de existência os rendimentos resultantes de trabalho dependente não abrangendo, deste modo, os trabalhadores por conta própria. Em segundo lugar, também não abrange as pessoas coletivas que, como vimos, dentro das limitações inerentes à sua qualidade, também devem ver salvaguardada a parcela de rendimentos que lhes permita fazer face às despesas essenciais para poderem continuar a laborar. Por fim, em sede de IRS, a técnica de deduções à coleta revela-se tecnicamente desadequada para dar cumprimento à exigência constitucional da tributação de acordo com a capacidade contributiva. Como *supra* mencionado, a tributação de acordo com a capacidade contributiva que o contribuinte demonstre deveria deduzir à matéria coletável a parcela de rendimentos que compõe o mínimo de existência pois apenas após a sua subtração é que se poderá obter o efetivo rendimento disponível do contribuinte.

⁴³⁰ CANOTILHO, JOSÉ GOMES, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, *op. cit.*, p. 440.

⁴³¹ MIRANDA, JORGE/MEDEIROS, RUI, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, *op. cit.*, p. 327.

Ora, tendo em conta que também os juízes se encontram vinculados aos direitos, liberdades e garantias, nos termos do artigo 204.º da CRP,

“Nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados.”

Assim, todos e cada um dos tribunais, enquanto guardiães da Lei Fundamental e constitucionalmente incumbidos de assegurar a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos⁴³², estão incumbidos de não aplicar normas que a ofendam. Por conseguinte, se um contribuinte se sentir lesado ao ver tributados rendimentos que, necessariamente, teria de afetar à satisfação das necessidades básicas, pode recorrer aos tribunais fazendo valer o seu direito fundamental de não ver tributada a parcela de rendimentos que afeta à satisfação de tais necessidades. Aos tribunais cabe decidir, tendo como pano de fundo a CRP, se, *in casu*, o direito fundamental ao mínimo de existência se encontra violado. Concluindo pela violação do princípio da capacidade contributiva, enquanto parâmetro legitimador da tributação, estar-se-á, por conseguinte, perante a cobrança de um imposto que, ao colidir diretamente com a Constituição, não poderá ser tolerado. Deste modo, o juiz, perante a resolução do caso concreto, deverá ter em conta as particulares circunstâncias pessoais e familiares do contribuinte que, escapando à previsão legislativa, lhe permitirão decidir tendo em conta a (real) capacidade contributiva. Assim, deverá ficar salvaguardada de tributação a parcela de rendimentos afeta à satisfação das necessidades essenciais do contribuinte por não ser reveladora da existência de capacidade contributiva.

Apesar do mínimo de existência poder ser afetado pelas particulares circunstâncias sociais que se vivem numa determinada época, tal não justifica o seu enfraquecimento ou a sua inexistência. Assim, ainda que o legislador, ao abrigo do princípio democrático, veja garantida a sua competência orçamental, esta nunca pode pôr em causa o mínimo de existência devendo, caso tal aconteça, ser reestabelecido através de intervenção jurisdicional.

⁴³² Vide art. 202.º, n.º 2, da CRP.

6.3. Direito de resistência dos contribuintes

Enquanto Estado de Direito Democrático, a República Portuguesa tem o dever de garantir os direitos e liberdades fundamentais dos cidadãos⁴³³. Assim, tal como referimos anteriormente, o poder tributário está sujeito ao ordenamento jurídico e, para que as leis e os demais atos do poder estejam dotados de validade, têm de estar conformes com a Constituição⁴³⁴.

No domínio fiscal têm de ser respeitadas quer as competências em matéria tributária – o respeito pela forma – quer, acima de tudo, substancialmente, o respeito pelos valores da justiça, igualdade, certeza, enquanto pressupostos do Estado de Direito: assim o implica o respeito pelo princípio da legalidade. Não é, por isso, de estranhar que o n.º 3 do artigo 103.º da CRP determine que

“Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”.

O n.º 3 do artigo 103.º da Constituição apresenta-se, deste modo, como uma garantia dos contribuintes determinando que sempre que estejamos perante a cobrança de um imposto que não seja conforme à Constituição os contribuintes possam invocar a inconstitucionalidade do mesmo sendo-lhes reconhecido o direito de não pagar o referido imposto. Tendo em conta que os impostos que violam a Lei Fundamental são inexistentes é, deste modo, reconhecida uma espécie de direito de resistência quando estejam em causa *exações fiscais inconstitucionais ou ilegais*⁴³⁵. Segundo os ensinamentos de MARIA MARGARIDA MESQUITA, o direito de resistência distingue-se

“entre resistência passiva – que supõe a recusa pura e simples de uma ordem, do cumprimento de uma lei, enquanto a tal não se é coagido –, resistência defensiva – em que se responde à violência com violência, com o fim de impedir a execução dessa ordem, o cumprimento da norma – e resistência activa ou agressiva – que toma a iniciativa do

⁴³³ Art. 2.º, da CRP.

⁴³⁴ Art. 3.º, n.º 3, da CRP.

⁴³⁵ CANOTILHO, JOSÉ GOMES/MOREIRA, VITAL, *Constituição da República Anotada*, Vol. I, *op. cit.*, p. 1092.

ataque para que não possa ser emitido o acto desconforme com a ordem jurídica”⁴³⁶.

Tendo em conta que o direito de resistência em matéria fiscal não é uma figura afim do direito de resistência previsto no artigo 21.º da CRP e, por isso, não deve confundir-se com este⁴³⁷, naturalmente que não pode ter maior amplitude do que o direito de resistência geral. Na verdade, tal como reconheceu o Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 7 de abril de 2005⁴³⁸,

“em muitas das situações de lesão de direitos individuais estão em causa direitos e interesses de valor muito mais relevante do que os que podem ser ofendidos pelas normas tributárias, como os relacionados com o direito à vida e o direito à integridade pessoal que encabeçam, em situação de destaque, a lista dos direitos pessoais (arts. 24.º e seguintes da C.R.P.)”.

Não obstante não poder assumir a forma de resistência ativa ou agressiva – por não ser reconhecido pelo artigo 21.º da CRP⁴³⁹ – o direito de resistência fiscal assume também relevância em sede de cobrança coerciva de imposto, enquanto resistência defensiva, traduzindo-se no direito de impedir a cobrança coerciva de um imposto ilegal⁴⁴⁰.

O Supremo Tribunal Administrativo pronunciou-se, em vários arestos, sobre o direito de resistência em sede fiscal⁴⁴¹. Em termos sumários, é jurisprudência constante do

⁴³⁶ MESQUITA, MARIA MARGARIDA, “Direito de Resistência”, *Dicionário Jurídico da Administração Pública*, 1.º Suplemento, Lisboa, 1998, p. 428.

⁴³⁷ ALEXANDRINO, JOSÉ DE MELO, *Direitos Fundamentais. Introdução Geral*, Estoril, Principia, 2007, p. 102.

⁴³⁸ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 01108/03, de 7 de abril de 2005, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6690f68bb8bdd95480256fe8003cbc09?OpenDocument&ExpandSection=1>.

⁴³⁹ Neste sentido, vide Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 01108/03, de 7 de abril de 2005. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6690f68bb8bdd95480256fe8003cbc09?OpenDocument&ExpandSection=1>.

⁴⁴⁰ MESQUITA, MARIA MARGARIDA, “Direito de Resistência”, *op. cit.*, pp. 435-436.

⁴⁴¹ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 01108/03, de 7 de abril de 2005. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6690f68bb8bdd95480256fe8003cbc09?OpenDocument&ExpandSection=1>; acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 0938/06, de 8 de novembro de 2006. Disponível em

Supremo Tribunal Administrativo que o direito de resistência, enquanto forma de autotutela, apenas é admissível quando “*não seja possível recorrer à autoridade pública*” [...] isto é, em situações de impossibilidade de recurso aos tribunais em tempo útil para evitar a lesão de direitos”.

Partindo da inexistência do privilégio de execução prévia relativamente aos atos de liquidação de tributos, o Supremo Tribunal Administrativo também tem entendido que a cobrança coerciva de tributos só pode ser concretizada através de processos de natureza jurisdicional. Deste modo,

*“A oposição à execução fiscal é, assim, o meio processual adequado para concretização do direito de resistência defensiva. [...] E, tratando-se de um direito a exercer jurisdicionalmente, o seu exercício tem de fazer-se através das formas e prazos previstos nas leis processuais, que são condicionamentos necessários para assegurar a eficiência dos tribunais e, em última análise, condições para que o acesso aos Tribunais e a tutela judicial global dos direitos da generalidade dos cidadãos seja assegurada da forma mais otimizada possível”*⁴⁴².

No entender do douto tribunal, apesar do n.º 3 do artigo 103.º da CRP reclamar, por parte do contribuinte, a invocação de vícios de inconstitucionalidade em sede de processo de execução fiscal,

“A garantia constitucional de não cobrança de impostos ilegais não pode ser considerada uma garantia absoluta e ilimitada no tempo, um endeusamento exacerbado dos direitos individuais aniquilador de outros interesses constitucionalmente tutelados, como são os da estabilidade do sistema fiscal e do planeamento da actividade do relevo primacial, não só por essa actividade condicionar de forma crescente a globalidade da vida em sociedade, à medida que se

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/27c6438d89f2e8038025722f003cb2c0?OpenDocument&ExpandSection=1>.

⁴⁴² Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 01108/03, de 7 de abril de 2005. Ne mesmo sentido, vide acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 0938/06, de 8 de novembro de 2006. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/27c6438d89f2e8038025722f003cb2c0?OpenDocument&ExpandSection=1>.

desenvolvem as inúmeras formas de intervenção económica e social do Estado, mas também por aquela garantia ter de ser compatibilizada com os compromissos transnacionais em matéria de controle do défice das finanças públicas”⁴⁴³.

Tendo em conta a conjuntura atual que o Estado português atravessa, em que as situações de desemprego e de carência económica de inúmeros agregados familiares vão crescendo de dia para dia⁴⁴⁴, o Provedor de Justiça tem sido confrontado com a invocação do direito de resistência por vários cidadãos por entenderem que os impostos que têm de suportar colidem com a sua capacidade contributiva. Porém, o Provedor de Justiça entendeu que, não estando perante uma ação ou omissão ilegal por parte dos poderes públicos, é inadmissível o exercício do direito de resistência, permitindo o não pagamento do imposto devido.

No ofício enviado aos reclamantes⁴⁴⁵, o Provedor de Justiça defende que a ação descrita – desemprego – tem carácter genérico revelando, *in casu*, um ato de omissão ilegal ou injusto por parte dos poderes públicos. Assim, conclui que o Estado se encontra legitimado para, através da Autoridade Tributária e Aduaneira, exigir o pagamento de cada tributo em concreto. Só seria considerada ilegítima a sua atuação se o Estado cobrasse “qualquer imposto, desde que essa ação se dirija a determinado grupo de cidadãos”. Chamando à colação a jurisprudência o Supremo Tribunal Administrativo na qual foi analisado o direito de resistência fiscal, o Provedor salienta ainda que é através do recurso aos tribunais que se reconhecem e afirmam os direitos individuais só sendo admissível o recuso à autotutela quando não seja possível recorrer, em tempo, à autoridade pública. Assim, o direito de resistência fiscal seria apenas admissível quando fosse impossível o

⁴⁴³ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 01108/03, de 7 de abril de 2005. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6690f68bb8bdd95480256fe8003cbc09?OpenDocument&ExpandSection=1>.

⁴⁴⁴ São vários os casos noticiados pela comunicação social de contribuintes que têm invocado o direito ao não pagamento de impostos por entenderem que a cobrança dos mesmos viola a sua capacidade contributiva. A título de exemplo, veja-se o caso de Nelson Arraiolos, noticiado pelo semanário Expresso a 18 de setembro de 2013 que, sofrendo de uma doença degenerativa e encontrando-se desempregado, invoca o direito a não pagar impostos por atentarem contra a sua capacidade contributiva. Disponível em <http://expresso.sapo.pt/desempregado-quer-dizer-a-cavaco-que-nao-pode-pagar-impostos=f831028>.

⁴⁴⁵ Disponível em http://www.provedor-jus.pt/site/public/archive/doc/Oficio_Impostos_pagamento_desempregados.pdf.

recuso aos tribunais, em tempo útil, visando evitar a lesão de direitos. Conclui, por conseguinte, que a oposição à execução fiscal é o meio processual adequado para concretizar o “*direito de resistência defensivo*”. Por fim, o Provedor de Justiça salienta ainda que relativamente aos atos de liquidação de tributos, a Autoridade Aduaneira e Tributária não dispõe do privilégio de execução prévia, contrariamente ao que sucede noutros domínios, já que a cobrança coerciva de imposto só é concretizável num processo jurisdicional. Assim, está impedido de solicitar à Autoridade Tributária a não cobrança do imposto quando não está em causa um ato viciado. Acresce ainda a impossibilidade da Autoridade Tributária e Aduaneira conceder moratórias ou perdões fiscais uma vez que o interesse público na cobrança do imposto também é merecedor de tutela constitucional. Para o Provedor de Justiça, os cidadãos que se encontrem numa situação economicamente difícil têm ao seu dispor garantias mínimas de subsistência. Assim, relembra que a um cidadão com dificuldades financeiras não pode, na prática, ser cobrado o imposto se não tiver bens penhoráveis. Por conseguinte, através da declaração de falhas das execuções fiscais, o órgão de execução fiscal deve abster-se de tomar medidas tendentes à cobrança da dívida fiscal sempre que o executado não disponha de bens penhoráveis. Tais medidas serão apenas retomadas se, dentro do prazo de prescrição da dívida exequenda, o executado passar a ser titular de bens ou rendimentos que possam responder pela dívida. Por outro lado, uma parte dos rendimentos do executado fica ainda salvaguardada através da impenhorabilidade consagrada na lei – dois terços dos vencimentos ou salários auferidos pelo executado; dois terços das prestações periódicas pagas a título de aposentação ou de outra qualquer regalia social, seguro, indemnização por acidente ou renda vitalícia, ou de quaisquer outras pensões de natureza semelhante.

Independentemente da posição adotada pelo Provedor de Justiça – acompanhando a jurisprudência fiscal nesta matéria – parece-nos que, ainda que o direito de resistência só deva ser admitido quando não haja mais mecanismos a que o contribuinte possa recorrer, a violação do princípio da capacidade contributiva, enquanto princípio fundamental do nosso sistema fiscal, legitima o exercício do direito de resistência sob pena de o contribuinte se ver confrontado com uma grave situação económica, fruto da intervenção tributária estadual indevida. Não devemos, por conseguinte, escudar-nos na existência de garantias de subsistência dado que as mesmas não

substituem a proteção que o mínimo de existência deve conferir. Assim, perante a cobrança de um imposto que viole a capacidade contributiva do contribuinte, deve ser-lhe permitido o exercício do direito de preferência sob pena de poder ficar no limiar da sua sobrevivência.

Conclusões

Sem procurar dar uma resposta absoluta para cada questão suscitada cumpre, nesta sede, destacar as principais conclusões a que chegámos.

Enquanto princípio basilar do nosso sistema fiscal, o princípio da capacidade contributiva implica que a cada contribuinte possa ser exigido o pagamento de impostos tendo em conta o nível de riqueza apresentado e o esforço económico que pode suportar.

Na verdade, os impostos, enquanto instrumentos que visam efetivar o *dever fundamental de pagar impostos*, devem articular-se com o princípio da capacidade contributiva tendo em conta a interpretação que o legislador faz da realidade social num determinado momento histórico.

Deste modo, nem toda a riqueza titulada pelo contribuinte pode ser considerada apta para dar cumprimento ao dever de pagar impostos.

Em bom rigor, tendo em conta que uma parcela dessa riqueza terá de ser afeta à satisfação das necessidades vitais do indivíduo, o mínimo de existência determina que o poder tributário estadual não possa entrar em ação tributando essa parcela de riqueza. O mínimo de existência apresenta-se, por conseguinte, como contraface do princípio da capacidade contributiva impedindo tal tributação. Assim, a parcela de riqueza que não seja demonstrativa de capacidade contributiva ou que se revele insuficiente para tal não pode ser alvo de tributação. Na verdade, por respeito a limites éticos, sociais, políticos e por razões de dignidade do contribuinte, o legislador fiscal assim o determinou.

O mínimo de existência funciona, deste modo, como uma garantia dos contribuintes que, perante a ausência ou insuficiência de riqueza, lhes permite que os seus rendimentos não possam ser alvo da intervenção tributária estadual.

Por sua vez, tendo em conta que o princípio da capacidade contributiva é transversal a todos os impostos, o mínimo de existência não se pode confinar ao imposto sobre o rendimento abrangendo, por conseguinte, os impostos sobre o património e os impostos sobre o consumo.

Não obstante o referido, entendemos que, a par das preocupações sociais, políticas, éticas que estão subjacentes ao mínimo de existência, a consciência da impossibilidade de tributar (ainda) mais sem perda de receita fiscal – respeitando o limite imposto pelo mínimo de existência – é determinante para o reconhecimento do mínimo de existência. Deste modo, entendemos que o mínimo de existência não encontra a sua justificação exclusivamente na “*repartição justa dos rendimentos e da riqueza*” mas também na necessidade de garantir a satisfação das necessidades financeiras estaduais.

Para o legislador fiscal, reconhecer a não tributação da parcela de rendimentos que integra o mínimo de existência implica garantir receita fiscal suficiente para fazer face às necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas. Caso tal não acontecesse, ficaríamos perante um duplo cenário. Por um lado, teríamos contribuintes que, confrontados com a necessidade de satisfazer as suas necessidades essenciais, deixariam de pagar o imposto em causa aumentando, exponencialmente, os casos de “*fuga aos impostos*”.

Por outro lado, os contribuintes que, inicialmente, conseguissem suportar o imposto cobrado, rapidamente deixariam de o conseguir fazer. No final, esta situação implicaria uma quebra de receita fiscal demonstrando ao legislador fiscal que o não reconhecimento da existência de uma parcela de rendimentos fiscalmente intocável pode consubstanciar uma perda de receita indesejada.

No que concerne à determinação do *quantum* que deve integrar o mínimo de existência, apesar de o legislador dispor de uma margem de discricionariedade jamais

se permite que este seja, arbitrariamente, fixado. Assim, tendo em conta a valoração que o legislador faz da convicção social sobre a parcela de riqueza que não deve ser alvo de tributação – e auxiliado por diversos critérios – este goza de múltiplas opções que lhe permitem quantificar o mínimo de existência que, em última instância, pode ser alvo de um juízo de inconstitucionalidade por parte do Tribunal Constitucional.

Além da realidade individual de cada contribuinte, o mínimo de existência deve ser também analisado numa perspetiva familiar. Por conseguinte, as despesas essenciais à sobrevivência do agregado familiar do contribuinte também têm de ser tidas em conta sob pena de se desrespeitar a proteção constitucional da família.

Por outro lado, ainda que, maioritariamente, os estudos relativos ao mínimo de existência se debrucem sobre os contribuintes que atravessem dificuldades económicas, a tributação de acordo com o princípio da capacidade contributiva implica que todos os contribuintes, sem exceção, devam ver salvaguardada de tributação a parcela de rendimentos que, necessariamente, afetarão à satisfação das suas necessidades vitais. Deste modo, não releva se o contribuinte tem um maior ou um menor poder económico, dado que em ambas situações terá de afetar uma parcela do seu rendimento para satisfazer as necessidades vitais comuns a qualquer contribuinte. Contudo, independentemente do grau de rendimento que obtenha, apenas o sujeito passivo puro fica abrangido pela proteção conferida pelo mínimo de existência não podendo dela beneficiar o substituído tributário nem o responsável tributário.

Por sua vez, também os contribuintes residentes num Estado-membro diverso de Portugal que obtenham, em território português, a essencialidade dos seus rendimentos devem beneficiar da proteção que o mínimo de existência confere. Assim, deverão ver a sua situação pessoal e familiar aqui reconhecida, aquando da tributação do seu rendimento, sob pena de, ao ser conferido um tratamento diferente face aos contribuintes residentes, se incorrer numa violação do Direito da União Europeia.

Ainda que doutrinariamente controversa, entendemos que também deve ser reconhecida a aplicação do mínimo de existência às pessoas coletivas.

Em bom rigor, tendo em conta que o princípio da capacidade contributiva determina que os impostos devam ser pagos de acordo com a capacidade contributiva demonstrada, também as empresas têm necessidades essenciais que lhes permitem continuar a laborar.

Portanto, também as pessoas coletivas, enquanto detentoras de relações estáticas ou dinâmicas de património, devem ver protegida de tributação a parcela de rendimentos que, necessariamente, terá de ser afeta à satisfação das suas despesas essenciais.

Não obstante as conclusões enunciadas, constatamos que o nosso regime fiscal consagra, deficientemente, a proteção que o mínimo de existência deveria conferir.

Na verdade, apenas estão contemplados os rendimentos provenientes de trabalho dependente, em sede de imposto de rendimento sobre as pessoas singulares ficando, deste modo, excluídos da proteção conferida pelo mínimo de existência quer os restantes rendimentos obtidos por pessoas singulares, quer os rendimentos gerados pelas pessoas coletivas.

Por outro lado, também os impostos sobre o património e os impostos sobre o consumo estão fora do âmbito de proteção que o mínimo de existência lhes deveria conceder.

Desta forma, a tributação de acordo com o princípio da capacidade contributiva não está a ser, devidamente, respeitada estando em causa a cobrança de um imposto inconstitucional por violação do princípio da capacidade contributiva. Tal confere aos contribuintes, por conseguinte, o direito a invocarem o direito de resistência para, legitimamente, recusarem o pagamento do mesmo.

Nesta sede, independentemente da posição adotada pelo Provedor de Justiça e em diversos arestos do Supremo Tribunal Administrativo, ainda que o direito de resistência só deva ser admitido quando não haja mais mecanismos a que o contribuinte possa recorrer, parece-nos que a violação do princípio da capacidade contributiva, enquanto princípio fundamental do nosso sistema fiscal, legitima o

exercício do direito de resistência sob pena de o contribuinte se ver confrontado com uma grave situação económica, fruto da intervenção tributária estadual indevida.

Índice bibliográfico

ACOSTA, EUGENIO SIMÓN, “La reforma del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas: familia y cargas familiares”, *Presente y futuro de la Imposición Directa en España*, Valladolid, Lex Nova, 1997.

- “Las tasas y precios públicos de las Entidades Locales”, *La reforma de las Haciendas Locales*, 2.^a Edição, Valladolid, Lex Nova, 1991.

ALEXANDRINO, JOSÉ DE MELO, *Direitos Fundamentais. Introdução Geral*, Estoril, Principia, 2007.

- *A Estruturação do Sistema de Direitos, Liberdades e Garantias na Constituição Portuguesa*, Vol. 2, Coimbra, Almedina, 2006.

ATKINSON, ANTHONY BARNES, *La Economía de la desigualdad*, Barcelona, Crítica, 1981.

ANTÓN, FERNANDO SERRANO, “Derecho Comparado: Panorámica General”, FERNÁNDEZ, JAVIER MARTÍN (coord.), *El mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado*, Madrid, Marcial Pons, 2000.

ARAÚJO, FERNANDO, *Introdução à Economia*, 3.^a Edição, Coimbra, Almedina, 2006.

BARCELLOS, ANA PAULA, *A eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais – O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana*, Rio de Janeiro, Renovar, 2002.

BENDA, ERNESTO, *Manual de Derecho Constitucional*, Madrid, Marcial Pons, 1996.

BERLIRI, LUIGI VITTORIO, *El impuesto justo*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1986.

CANARIS, CLAUS-WILHELM, *Direitos Fundamentais e Direito Privado*, Coimbra, Almedina, 2003.

CANOTILHO, JOSÉ GOMES, ““Bypass” social e o núcleo essencial das prestações sociais”, *Estudos sobre Direitos Fundamentais*, Coimbra, Almedina, 2008.

- “Tomemos a sério os direitos económicos, sociais e culturais”, *Estudos sobre Direitos Fundamentais*, Coimbra, Almedina, 2008.

- *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.^a Edição, Coimbra, Almedina, 2003.

CANOTILHO, JOSÉ GOMES/MOREIRA, VITAL, *Constituição da República Anotada*, Vol. I, 4.^a Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.

CARRAZZA, ROQUE ANTÔNIO, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 19.^a Edição, São Paulo, Malheiros, 2003.

CLEMENTE, JOAN FRANCESC PONT, *La exención tributaria. (Análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y al IVA)*, Madrid, Edersa, 1986.

COSCIANI, CESARE, “Problemas relacionados con la imposición de las personas jurídicas”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 40, 1960.

COSTA, REGINA HELENA, *Princípio da Capacidade Contributiva*, 4.^a Edição, São Paulo, Malheiros Editores, 2012.

CRAIG, PAUL/DE BÚRCA, GRAINNE, *EU Law. Text, Cases and Materials*, 5.^a Edição, Oxford, Oxford University Press, 2011.

DELGADO, JOSÉ MARTÍN, “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978”, *Revista Hacienda Pública Española*, n.º 60, 1979.

DOMÍNGUEZ, MATÍAS CORTÉS, *Ordenamiento Tributario Español*, Vol. I, 4.^a Edición, Madrid, Edición Cívitas, 1985.

- “Una contribución al estudio de la capacidad jurídica tributaria”, *Moneda y Crédito*, n.º 94, 1965.

DORADO, FRANCISCO GARCÍA, *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de Tributación*, Madrid, Dickinson, 2002.

DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal. Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Coimbra, Almedina, 2007.

DUTRA, MICAELA DOMINGUEZ, *Capacidade Contributiva. Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais*, São Paulo, Saraiva, 2010.

ETCHEGOYEN, MARCOS F. GARCÍA, *El principio de capacidad contributiva – Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino*, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004.

FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, Madrid, Colex, 1996.

- “Determinación de la base imponible y liquidable”, *Los Nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*, Madrid, McGraw-Hill, 1999.

FASIANI, MAURO, *Principios de Ciencia de la Hacienda*, Madrid, Aguilar, 1962.

FORTE, FRANCESCO, “Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributário italiano”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1952.

FRÍAS, GARCÍA ÁNGELES, “El mínimo de existencia en el Impuesto sobre la Renta alemán”, *Información Fiscal*, n.º 3, 1994.

- “Balance de la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Alemán sobre el impuesto sobre la renta”, *Civitas - Revista española de Derecho Financiero*, n.º 122, 2004.

FÜLRICH, GREGOR, “Exit Taxation and ECJ Case Law”, *European Taxation*, n.º 10, 2008.

GIARDINA, EMÍLIO, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milão, Giuffrè, 1961.

GONÇALVES, PEDRO COSTA, *Entidades privadas com poderes públicos*, Coimbra, Almedina, 2005.

GONZÁLEZ, LUIS MANUEL ALONSO, “El sustituto del contribuyente”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (libro homenaje a Sainz de Bujanda)*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991.

GORJÃO-HENRIQUES, MIGUEL, *Direito da União. História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*, 6.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2010.

GRIZIOTTI, BENVENUTO, *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, Madrid, Instituto Editorial Reus, 1958.

HORBACH, BEATRIZ, “Benefícios Sociais e a garantia do mínimo existencial: o Caso Hartz IV”, *Observatório da Jurisdição Constitucional*, Ano 4, 2010/2011.
Disponível em
<http://ojs.idp.edu.br/index.php/index/search/authors/view?firstName=Beatriz&mid>

[dleName=Bastide&lastName=Horbach&affiliation=&country=](#) .

Última visualização a 5/11/2013.

LAGO, MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ, “Una interpretación constitucional de la funcionalidade de la capacidade económica como principio informador del Ordenamiento financiero”, *Civitas - Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 55, 1987.

LANG, JOACHIM, “El cambio de orientación de jurisprudência constitucional por la Sentencia del Tribunal Constitucional Federal (BverfG) de 3-11-1982 (1) y la reforma de la tributación familiar (2)”, *Revista Hacienda Pública Española*, n.º 94, 1985.

LANG, MICHAEL, “Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions and Contradictions”, *EC Tax Review*, Vol. 18, 3, 2009.

LEITE CAMPOS, DIOGO/LEITE CAMPOS, MÓNICA, *Direito Tributário*, 2.^a Edição, Coimbra, Almedina, 2000.

MAFFEZZONI, FEDERICO, *Il principio di capacità contributiva nell’diritto finanziario*, Turim, Utet, 1970.

MANZONI, IGNACIO, *Il principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano*, Turim, Giappichelli, 1965.

MARTÍNEZ, PEDRO SOARES, *Manual de Direito Fiscal*, 10.^a Edição, Coimbra, Almedina, 2003.

MARONGIU, GIANNI, *I fondamenti costituzionali dell’imposizione tributaria*, Turim, Giappichelli Editore, 1991.

MARTUL-ORTEGA, YEBRA, “Los principios del Derecho Financiero y Tributario en la Ley Fundamental de Bonn (III)”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 209, 1990.

MESQUITA, MARIA MARGARIDA, “Direito de Resistência”, *Dicionário Jurídico da Administração Pública*, 1.º Suplemento, Lisboa, 1998.

MILLÁN, EMILIO CENCERRADO, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, Madrid, Marcial Pons, 1999.

MIRANDA, JORGE, *Manual de Direito Constitucional*, Tomo IV, 4.ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2008.

MIRANDA, JORGE/MEDEIROS, RUI, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, 2.ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2010.

MIRRELES, JAMES, “An exploration in the theory of optimum income taxation”, *Review of Economic Studies*, Vol. 38, 2, 1971. Disponível em <http://www.econ.yale.edu/~dirkb/teach/pdf/mirrlees/1971%20optimal%20taxation.pdf>.

Última visualização a 2/12/2013.

MOLINA, PEDRO HERRERA, “Derecho Comparado: Especial Análisis del Caso Alemán”, *El mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado*, Madrid, Marcial Pons, 2000.

- “Fundamento y Configuración del Mínimo Personal Y Familiar”, *El mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado*, Madrid, Marcial Pons, 2000.

- *Capacidad económica y sistema fiscal*, Madrid, Marcial Pons, 1998.

- “Capacidad económica y sistema fiscal”, *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Valladolid, Lex Nova, 1997.

- “Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos”, *Impuestos*, n.º 14, 1996.

- *La exención tributaria*, Madrid, Colex, 1990.

MOSCHETTI, FRANCESCO, “El principio de capacidad contributiva”, *Tratado de Derecho Tributario – El Derecho Tributario y sus fuentes*, Lima, Palestra Editores, 2003.

- *El principio de capacidad contributiva*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, Coimbra, Almedina, 2012.

- *Direito Fiscal*, 5.^a Edição, Coimbra, Almedina, 2009.

- *Por uma liberdade com responsabilidade: estudo sobre direitos e deveres fundamentais*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.

- *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2005.

- *Contratos Fiscais. Reflexões acerca da sua admissibilidade*, Coimbra, Coimbra Editora, 1994.

NETO, EURICO BITENCOURT, *O direito ao Mínimo para uma Existência Digna*, Porto Alegre, Livraria do Advogado Editora, 2010.

NEUMARK, FRITZ, *Principios de la Imposición*, 2.^a Edição, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1994.

NEUMANN, VOLKER, “Menschenwürde und Existenzminimum im Verfassungsrecht”. Disponível em http://www.fes.de/integration/pdf/100510_neumann.pdf.

Última visualização a 29/10/2013.

NOVAIS, JORGE REIS, *Direitos Fundamentais: triunfos contra a maioria*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006.

- “O Tribunal Constitucional e os Direitos Sociais – O Direito à Segurança Social”, *Jurisprudência Constitucional*, n.º 6, Lisboa, AATRIC, 2005.

- *Os princípios constitucionais estruturantes da República Portuguesa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2004.

OCDE, *The role of tax reform in central and eastern european economics*, Paris, OCDE, 1991.

OLLERO, GABRIEL CASADO, “El principio de capacidade y el control constitucional de la imposición indirecta (ii)”, *Civitas - Revista de Derecho Española de Derecho Financiero*, n.º 34, 1982.

ORTEGA, RAFAEL CALVO, “Principios tributarios y reforma de la Hacienda Municipal”, *La Ley de Reforma de las Haciendas Locales*, Valladolid, Lex Nova, 1991.

OTERO, PAULO, *Vinculação e liberdade de conformação jurídica do sector empresarial do Estado*, Coimbra, Coimbra Editora, 1998.

O’SHEA, TOM, *EU Tax Law and Double Tax Conventions*, Londres, Avoir Fiscal Limited, 2008.

PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS, “Los principios de justicia del impuesto en la Constitución Español”, *Fiscalidad y Constitución*, Madrid, Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación de España, 1986.

PÉREZ, GUILLERMO NÚNEZ, “Hecho imponible. No sujeción y exención”, *Comentario a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (libro homenaje a Sainz de Bujanda)*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991.

PÉREZ, JESÚS GONZÁLEZ, *La Dignidad de la Persona*, Madrid, Civitas, 1986.

PEROGORDO, JUAN JOSÉ BAYONA DE/ ROCH, MARÍA TERESA SOLER, *Derecho Financiero*, Vol. I e II, 2.ª Edição, Alicante, Libreria Compás, 1989.

PISÓN, JUAN ARRIETA MARTÍNEZ DE, *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, Madrid, MacGraw-Hill, 1999.

PRIETO, LUIS MARÍA CAZORLA, “Comentarios al art. 31 de la Constitución”, *Civitas - Revista Española de Derecho Financiero*, 1980.

PRATS, FRANCISCO ALFREDO GARCÍA, “La jurisprudencia del TJCE y el artículo 33 de la Ley del Impuesto de la Renta de no Residentes. (De la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario)”, *Civitas - Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 117, 2003.

QUINTANA, ENRIQUE FUENTES, *Hacienda Pública. Principios y estructura de la imposición*, Madrid, 1976.

RAMSEY, FRANK, “A contribution to the theory of taxation”, *The Economic Journal*, Vol. 37, 15, 1927. Disponível em <http://www.uib.es/depart/deaweb/webpersonal/amedeospadaro/workingpapers/bibliosecpub/ramsey.pdf>.

Última visualização a 2/12/2013.

REIS, JOSÉ ALBERTO DOS, *Processo de Execução*, Vol. I, 3.ª Edição, 1985.

RIBEIRO, TEIXEIRA, *Lições de Finanças Públicas*, 4.ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 1991.

RODRIGUES, JOÃO PEDRO SILVA, “Algumas reflexões sobre a não tributação dos rendimentos essenciais à existência como um direito fundamental”, *Fiscalidade*, janeiro, Edição do Instituto Superior de Gestão, 2002.

SÁ GOMES, NUNO, *Lições de Direito Fiscal*, Vol. II, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1985.

SÁINZ DE BUJANDA, FERNANDO, *Lecciones de Derecho Financiero*, 10.^a Edição, Madrid, Edição Universidad Comptense, Facultad de Derecho, 1993.

- “Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario Español”, *Hacienda y Derecho*, Vol. III, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1963.

- “Teoría jurídica de la exención tributaria”, *Hacienda y Derecho*, Vol. III, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1963.

SALDANHA SANCHES, JOSÉ, *Manual de Direito Fiscal*, 3.^a Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.

- *Os limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006.

SEITZ, GEORG, “Notional Income from the Cross-border Internal Transfer of Assets – Why the Amendments to the German Income Tax Act Violate the Freedom of Establishment”, *Intertax*, Vol. 36, 2, 2008.

SAMUELSON, PAUL/ NORDHAUS, WILLIAM, *Economia*, 19.^a Edição, MacGraw-Hill, 2010.

SELIGMAN, EDWIN, *The Income Tax History. Theory and Practice of Income Taxation*, Nova Iorque, Augustus M. Kelley, 1970.

SERRANO, CARMELO LOZANO, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Madrid, Editorial Tecnos, 1988.

SILVA, VIRGÍNIA XAVIER BORGES, “A dimensão prestacional social do mínimo de existência e a responsabilidade pelo provimento das prestações fáticas dos direitos sociais: Uma Análise do Acórdão 509/02 (Tribunal Constitucional Português) e do Caso Hartz IV (Tribunal Constitucional Alemão)”, *Observatório da Jurisdição Constitucional*, Ano 5, 2011/2012. Disponível em <http://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/index.php/observatorio/article/view/593/397>.

Última visualização a 29/10/2013.

TERRA, BEN e WATTEL, PETER, *European Tax Law*, 5.^a Edição, Kluwer Law International, 2008.

TIPKE, KLAUS, *Moral Tributária Del Estado y De Los Contribuyentes*, Madrid, Marcial Pons, 2002.

- *Die Steuerrechtsordnung*, Vol. III, Colónia, Dr. Otto Schmidt, 1993.

- “Einkommensteuerliches Existenzminimum auch für Reiche?”, *FinanzRundschau für Einkommernsteuer und Körperschaftsteuer*, n.º 12, 1990.

TIPKE, KLAUS/ YAMASHITA, DOUGLAS, *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*, São Paulo, Malheiros Editores, 2002.

TORRES, RICARDO LOBO, “Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia”, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, 2.^a Edição, Rio de Janeiro, Renovar, 1989.

VALADÃO, ALEXSANDER ROBERTO ALVES, *O mínimo existencial e as espécies tributárias*. Disponível em [http://dspace.c3sl.ufpr.br/dspace/bitstream/handle/1884/18288/Alexsander%20Robert%20Alves%20Valadao%20\(tese\).pdf?sequence=1](http://dspace.c3sl.ufpr.br/dspace/bitstream/handle/1884/18288/Alexsander%20Robert%20Alves%20Valadao%20(tese).pdf?sequence=1).

Última visualização a 22/10/2013.

VALCÁRCEL, ERNESTO LEJEUNE, “El principio de Igualdad”, *Tratado de Derecho Tributário – El Derecho Tributario y sus fuentes*, Tomo I, Bogotá-Colômbia, Temis, 2001.

- “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Madrid, Edersa, 1980.

VASQUES, SÉRGIO, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2011.

- “Capacidade Contributiva, Rendimento e Património”, *Revista Fórum de Direito Tributário*, ano 2, n.º 11, setembro/outubro, Belo Horizonte, 2004.

VIEIRA DE ANDRADE, JOSÉ CARLOS, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, 4.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2009.

- “O “Direito do Mínimo de Existência Condigna” como Direito Fundamental a Prestações Estaduais Positivas – Uma Decisão Singular do Tribunal Constitucional. Anotação ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 509/02”, *Jurisprudência Constitucional*, n.º 1, janeiro/março, Lisboa, AATRIC, 2004.

VOGEL, KLAUS, “Harmonia decisória e problemática da qualificação nos acordos de bitributação”, *Direito Tributário – Estudos em homenagem a Brandão Machado*, São Paulo, Dialética, 1998.

XAVIER, ALBERTO, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1974.

ZILVETI, FERNANDO AURÉLIO, *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*, São Paulo, Quartier Latin, 2004.

WATTEL, PETER, “Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances: Why Schumacker, Asscher, Gilly and Gschwind Do Not Suffice”, *European Taxation*, Vol. 40, n.º 6, 2000.

- “The EC Court’s Attempts to Reconcile the Treaty Freedoms with International Tax Law”, *Common Market Law Review*, n.º 33, abril, 1996.

WYATT, DERRICK/ DASHWOOD’S, ALAN E OUTROS, *European Union Law*, 6.^a Edição, Oxford, Hart Publishing, 2011.

Índice de Jurisprudência

Jurisprudência Nacional

Tribunal Constitucional Português

- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 187/2013, de 5 de abril de 2013. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130187.html>.

Última visualização a 27/09/2013.

- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 374/2009, de 23 de julho de 2009. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20090374.html>.

Última visualização a 27/09/2013.

- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 255/2007, de 30 de março de 2007. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20070255.html>.

Última visualização a 27/09/2013.

- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 601/2004, de 12 de outubro de 2004. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20040601.html>.

Última visualização a 27/12/2013.

- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 127/2004, de 3 de março de 2004. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20040127.html>

Última visualização a 27/09/2013.

- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 96/2004, de 11 de fevereiro de 2004. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20040096.html>

Última visualização a 27/09/2013.

- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 84/03; de 12 de fevereiro de 2003. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030084.html>; Última visualização a 27/12/2013.

- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 177/2002, de 23 de abril de 2002. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20020177.html>. Última visualização a 27/09/2013.

- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 62/2002, de 6 de fevereiro de 2001. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20020062.html>. Última visualização a 27/09/2013.

- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 509/02, de 19 de dezembro de 2002. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20020509.html>. Última visualização a 27/09/2013.

- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 422/2000, de 1 de outubro de 2000. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20000422.html>. Última visualização a 27/09/2013.

- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 318/99, de 26 de maio de 1999. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19990318.html>. Última visualização a 27/09/2013.

- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 951/96, de 10 de julho de 1996. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19960951.html>. Última visualização a 27/09/2013.

- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 409/94, de 17 de maio de 1994. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19940409.html>. Última visualização a 27/09/2013.

- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 161/93, de 9 de fevereiro de 1993. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19930161.html>
Última visualização a 27/09/2013.

- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 467/91, de 18 de dezembro de 1991. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19910467.html>
Última visualização a 27/09/2013.

- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 349/91, de 3 de julho de 1991. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19910349.html>
Última visualização a 27/09/2013.

- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 232/91, de 23 de maio de 1991. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19910232.html>.
Última visualização a 27/09/2013.

Supremo Tribunal Administrativo

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 0938/06, de 8 de novembro de 2006. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/27c6438d89f2e8038025722f003cb2c0?OpenDocument&ExpandSection=1>.
Última visualização a 27/09/2013.

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 01108/03, de 7 de abril de 2005. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6690f68bb8bdd95480256fe8003cbc09?OpenDocument&ExpandSection=1> .
Última visualização a 27/09/2013.

Tribunal Central Administrativo Sul

- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo 01308/03, de 21 de setembro de 2004. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/640d4aa48a201b8980256f1c0033514f?OpenDocument>.

Última visualização a 23/12/2013.

Jurisprudência da União Europeia

Tribunal de Justiça da União Europeia

- Acórdão do Tribunal de Justiça (Terceira Seção) de 22 de dezembro de 2010, Proc. C-287/10, *Tankreederei I SA c. Directeur de l'administration des contributions directes*. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=83461&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=853785>.

Última visualização a 23/12/2013.

- Acórdão do Tribunal de Justiça (Primeira Seção) de 1 de julho de 2010, Proc. C-233/09, *Gerhard Dijkman e Maria Dijkman-Lavaleije c. Belgische Staat*. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=79084&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=854044>.

Última visualização a 23/12/2013.

- Acórdão do Tribunal de Justiça (Segunda Seção) de 25 de fevereiro de 2010, C-337/08, *X Holding BV c. Staatssecretaris van Financiën*. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=72408&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=183065>.

Última visualização a 23/12/2013.

- Acórdão do Tribunal de Justiça (Quarta Seção) de 23 de outubro de 2008, Proc. C-157/07, *Finanzamt für Körperschaften III in Berlin c. Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH*. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=66965&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=854203>.

Última visualização a 23/12/2013.

- Acórdão do Tribunal de Justiça (Terceira Seção) de 10 de abril de 2008, Proc. C-309/06, *Marks & Spencer plc c. Commissioners of Customs & Excise*. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=71049&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=240019>.

Última visualização a 23/12/2013.

- Acórdão do Tribunal de Justiça (Segunda Seção) de 7 de setembro de 2006, Proc. C-470/04, *N. c. Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=63683&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=854360>.

Última visualização a 23/12/2013.

- Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Seção) de 7 de setembro de 2004, Proc. C-319/02, *Petri Maninnen*. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=49454&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=854571>.

Última visualização a 23/12/2013.

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 6 de junho de 2000, Proc. C-35/98, *Staatssecretaris van Financiën c. B.G.M. Verkooijen*. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=45322&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=854937>.

Última visualização a 23/12/2013.

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 21 de setembro de 1999, Proc. C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland*. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=44717&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=855149>.

Última visualização a 23/12/2013.

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 30 de novembro de 1995, Proc. C-55/94, *Reinhard Gebhard*. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=99599&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=855318>.

Última visualização a 23/12/2013.

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 11 de agosto de 1995, Proc. C-80/94, *G. H. E. J. Wielockx c. Inspecteur der directe belastingen*. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=pt&jur=C,T,F&num=c-80/94&td=ALL>.

Última visualização a 23/12/2013.

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 28 de janeiro de 1992, Proc. C-300/90, *Comissão das Comunidades Europeias c. Reino da Bélgica*. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=97644&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=855468>.

Última visualização a 23/12/2013.

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 28 de janeiro de 1992, Proc. C-204/90, *Hanns-Martin Bachmann c. Estado belga*. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=97403&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=183584>.

Última visualização a 23/12/2013.

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 21 de junho de 1988, Proc. C-415/85, *Comissão c. Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte*. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=94394&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=788087>.

Última visualização a 23/12/2013.

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 21 de junho de 1988, Proc. C-415/85, *Comissão c. Irlanda*. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=94412&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=786523>.

Última visualização a 23/12/2013.

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 9 de março de 1978, Proc. n.º 106/77, *Administração das Finanças do Estado c. Sociedade anónima Simmenthal*. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=89693&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=668160>.

Última visualização a 23/12/2013.

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 20 de fevereiro de 1979, Proc. C-120/78, *Rewe-Zentral AG c. Bundesmonopolverwaltung für Branntwein*. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=90055&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=855638>.

Última visualização a 23/12/2013.

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 17 de dezembro de 1970, Proc. n.º 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft mbH c. Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel*. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=88063&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=668527>;

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 15 de julho de 1964, Proc. n.º 6/64, *Flaminio Costa c. ENEL*. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=87399&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=669185>.

Última visualização a 23/12/2013.

Jurisprudência Estrangeira

Tribunal Constitucional espanhol

- Sentença do Tribunal Constitucional Espanhol n.º 45/1989, de 20 de fevereiro.
Disponível em
<http://www.tribunalconstitucional.es/es/jurisprudencia/Paginas/Sentencia.aspx?cod=17877>.

Última visualização a 27/09/2013.

- Sentença do Tribunal Constitucional Espanhol n.º 113/1989, de 22 de junho.
Disponível em
<http://www.tribunalconstitucional.es/es/jurisprudencia/Paginas/Sentencia.aspx?cod=17945>.

Última visualização a 27/09/2013.

- Sentença do Tribunal Constitucional Espanhol n.º 158/1993, de 6 de maio.
Disponível em
<http://www.tribunalconstitucional.es/es/jurisprudencia/Paginas/Sentencia.aspx?cod=18913>.

Última visualização a 27/09/2013.

Tribunal Constitucional Alemão

- Decisão do Tribunal Constitucional alemão de 18 de julho de 2012, BVerfG, 1Bv1
10/10. Disponível em
http://www.bundesverfassungsgericht.de/en/decisions/lr20120718_1bv1001010en.htm
l.

Última visualização a 21/11/2013.

- Decisão do Tribunal Constitucional alemão de de 25 de setembro de 1992, BVerfG 67, 153.

- Decisão do Tribunal Constitucional alemão de 12 de junho de 1990, BVerfG 82,198.

- Decisão do Tribunal Constitucional alemão de 29 de maio de 1990, BVerfG 82,60.
Disponível em <http://www.servat.unibe.ch/dfr/bv082060.html>.

Última visualização a 21/11/2013.

Tribunal Constitucional Italiano

- Sentença do Tribunal Constitucional Italiano de 10 de julho de 1968.