

Capacidade Contributiva, Rendimento e Património

Sérgio Vasques

Assistente da Faculdade de Direito de Lisboa*
Especialista Jurista do Centro de Estudos Fiscais

O presente texto analisa o conteúdo do princípio da capacidade contributiva e as exigências que dele resultam para a tributação do rendimento e do património. Quanto à tributação do património, conclui-se que a concretização do princípio exige um imposto sobre o património líquido global, solução que, no entanto, se depara com problemas de concretização graves.

This article explores the principle of ability-to-pay and its meaning both for income and wealth taxes. As far as wealth taxes go, the author makes the point that the principle demands a broad-based net wealth tax, which, however, is a tax model that meets with many practical difficulties.

1. A Capacidade Contributiva e a Tributação dos Rendimentos Pessoais 1.1. Capacidade contributiva e personalização 1.2. A escolha do rendimento como base tributável privilegiada 1.3. A conformação do rendimento tributável 1.4. Taxas de imposto: o retorno a Stuart Mill 2. A Capacidade Contributiva e a Tributação do Património 2.1. Os argumentos tradicionais de legitimação 2.2. A crítica aos impostos sobre o património 2.3. Conformação da matéria tributável e taxas de imposto 3. Conclusão

1. A Capacidade Contributiva e a Tributação dos Rendimentos Pessoais

O princípio da capacidade contributiva constitui um dos temas mais vivamente discutidos pela moderna doutrina tributarista. É assim por razões evidentes: porque em qualquer ramo do direito, discutir a justiça é antes do mais discutir a igualdade; porque a ciência jurídico-fiscal não se quer já uma mera “tecnologia”, centrada na técnica da relação de imposto mas ignorante dos princípios que o legitimam; e porque o agravamento da carga tributária na generalidade dos países desenvolvidos torna urgente esclarecer em que consiste a igualdade na repartição do imposto e em controlá-la com maior rigor.

Que a capacidade contributiva constitui o critério adequado à repartição do imposto é hoje ponto largamente consensual entre a doutrina portuguesa, como o é entre a doutrina dos países que nos são próximos na tradição jurídica. Sendo o imposto um tributo rigorosamente unilateral, que é pago independentemente de qualquer prestação pública e visa prototipicamente a angariação da receita, o que se impõe como justo é que cada um o pague na medida das suas possibilidades. Enquanto nos referimos ao imposto, o critério que se nos impõe como conforme à “natureza das coisas” é o da capacidade contributiva, ainda que esse critério seja objecto de consagração constitucional apenas implícita, como ocorre com a Constituição da República portuguesa de 1976 (arts.103^o e 104^o).¹

* O autor agradece quaisquer comentários ou sugestões, que lhe podem ser dirigidos para svasques@mail.fd.ul.pt. Com adaptações várias, o presente texto foi objecto de publicação na revista brasileira *Fórum de Direito Tributário*.

¹ Claro está que o critério da capacidade contributiva não se mostra já adequado à repartição das taxas, contribuições e

A exploração do princípio da capacidade contributiva faz-se geralmente tomando como ponto de partida os impostos sobre os rendimentos pessoais. Historicamente, a capacidade contributiva foi primeiro construída por referência ao *personal income tax* e é evidente que este é o imposto que melhor permite concretizar as exigências que dela se desprendem. Com este texto procuramos reconstituir — sem originalidade de maior, aliás — os corolários da capacidade contributiva quanto a essa figura modelar que é o imposto sobre os rendimentos pessoais e, num segundo momento, explorar também o seu alcance quanto aos impostos sobre o património, estas, figuras mais negligenciadas nos sistemas tributários modernos.

1.1. Capacidade contributiva e personalização

De acordo com o princípio da capacidade contributiva, o imposto deve ser repartido na medida da capacidade que cada um mostre para o suportar: a contribuintes com maior força económica deve corresponder imposto maior, a contribuintes com menor força económica deve corresponder imposto mais pequeno também. Nesta fórmula simples resume-se o significado elementar do princípio — mas a fórmula não basta, a fórmula apenas serve de pouco. Se queremos saber *do que se fala quando se fala de capacidade contributiva* e onde deixa ela de fazer sentido é necessário explorar os corolários que dela se desprendem na conformação sistema fiscal e dos impostos que o integram.

Seguindo do topo para a base do sistema, a decorrência mais elementar que se pode associar ao princípio da capacidade contributiva está na rejeição do princípio da equivalência. O alcance primário do princípio está em subordinar a repartição do imposto a uma lógica de solidariedade, pelo que a sua afirmação pressupõe em primeira linha que se afaste a lógica comutativa que é característica da equivalência.² Na verdade, a capacidade contributiva aponta para um modelo de organização económica e social diferente do modelo a que tende a equivalência, sendo certo que do ponto de vista histórico a sua construção doutrinária é levada a cabo em oposição ao princípio do benefício e ao programa fiscal que dele se procurava extrair. Eis o que podemos dar por seguro, que a rejeição da equivalência como critério de repartição do imposto não constitui o resultado fortuito mas a *intenção*

demais tributos comutativos. Quando a finalidade de um tributo seja a de compensar um custo provocado pelo contribuinte à administração ou um benefício de que ele aproveite, o que se mostra materialmente justo é que esse tributo seja repartido na medida do custo ou do benefício, de acordo com um princípio de equivalência. Mas esta é matéria que escapa já ao propósito modesto deste trabalho, remetendo-se, quanto ao ponto, para Saldanha Sanches (Coimbra, 2002) *Manual de Direito Fiscal*, 22-26.

² Assim, entre outros, Dieter Birk (Köln, 1983) *Das Leistungsfähigkeit als Massstab der Steuernormen: Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht*, 54; e Casalta Nabais (Lisboa, 1998) *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, 449-450, que afirma que "hoje em dia, quando se apela à ideia da capacidade contributiva como critério da imposição fiscal, pretende-se, antes do mais excluir o critério do benefício, equivalência, troca, seguro, etc". Parece-nos, no entanto, que a afirmação seria mais verdadeira no passado do que o é nos nossos dias. De fato, no momento em que se afirma o Direito Fiscal como ciência autónoma, a equivalência ou o benefício já tinham sido há muito afastados pela Ciência Financeira como critérios de repartição do imposto, por incompatíveis com a sua estrutura e propósitos fundamentais. O que as Finanças Públicas legam ao Direito Fiscal nas décadas fundadoras de vinte e trinta é um corpo de ideias já largamente depurado da equivalência, não se sentindo os cultores do novo Direito Fiscal na necessidade de justificar o seu afastamento nem de lançar mão da capacidade contributiva para o combater. E isto que se diz vale em trabalhos da época, como os de Bühler, como vale em trabalhos posteriores, como os de Weber-Fas ou Kruse, para dar algum exemplo avulso. No discurso moderno da ciência jurídico-fiscal, a capacidade contributiva vem portanto ocupar uma "terra de ninguém", mais do que disputá-la à equivalência. Bem pelo contrário, é à capacidade contributiva que a equivalência tem agora de disputar uma ou outra áreas do sistema tributário.

que subjaz à teorização da capacidade contributiva pela ciência financeira do final de oitocentos, mantendo-se viva a tensão entre os dois princípios nos sistemas tributários modernos.

Podemos, portanto, representar a rejeição da equivalência como o corolário mais elementar da capacidade contributiva. E, no entanto, a ideia, embora correcta, possui um alcance muito limitado. É que bem vistas as coisas, todo o critério de igualdade postula a exclusão dos critérios que com ele concorram na ordenação de um dado domínio jurídico: a fixação da idade como critério de atribuição de direitos políticos pressupõe a rejeição do critério da capacidade económica ou das habilitações literárias, da mesma forma que a fixação do critério das habilitações literárias no acesso ao ensino superior público exclui por definição os critérios do sexo, da raça ou da origem geográfica. O dizer que a capacidade contributiva exclui a equivalência no domínio dos impostos vale tanto quanto dizer que a equivalência a exclui a ela noutra área do sistema tributário ou que capacidade contributiva e equivalência excluem quaisquer critérios de natureza extra-sistemática que se possam perfilar como "candidatos" à repartição dos tributos públicos. No específico domínio dos impostos, a exclusão da equivalência decorre da compreensão contextual da igualdade e da ponderação da natureza das coisas: enquanto tributo estritamente unilateral, o imposto não oferece qualquer "ponto de ligação" ao princípio da equivalência, mostrando-se este critério de repartição estranho ao objecto a repartir. O princípio da igualdade impõe um critério adequado à natureza do imposto e a concomitante rejeição daqueles que o não sejam, mas enquanto nós ficamos por aqui não apreendemos nada de útil e particular ao princípio da capacidade contributiva.

Entra-se já em terreno mais rico quando se pergunta, não pelo que a capacidade contributiva proíbe, mas pelo que ela *impõe* ao legislador tributário.

Quando exploramos o princípio no seu conteúdo positivo, o primeiro e mais elementar corolário que lhe podemos associar é a exigência de que o imposto incida sobre manifestações de riqueza e que todas as manifestações de riqueza lhe fiquem sujeitas. Na verdade, para que o imposto corresponda à força económica de quem o paga, é forçoso que incida sobre realidades economicamente relevantes, realidades que se podem reconduzir sinteticamente ao rendimento, ao património e ao consumo. A escolha do legislador tributário há de recair sobre estes três bens tributários essenciais, nas suas incontáveis particularizações, sendo de excluir que se tributem realidades desprovidas de valor económico, como o é, paradigmaticamente, a mera existência do contribuinte.³ Por isso o imposto de capitação, sobre pessoas singulares⁴ ou colectivas, constitui a negação mais elementar do princípio da capacidade contributiva: que se possua cabeça não quer dizer que se possua mais coisa alguma.

³ A tributação de realidades desprovidas de valor económico é um problema com acuidade no que respeita às empresas, muitas vezes tributadas apenas pela sua existência. Trata-se de um problema muito discutido entre a doutrina italiana a propósito do IRAP, o imposto regional sobre actividades produtivas. Quanto a este ponto preciso, vejam-se Mario Nussi (Padova, 1996) *L'Imputazione dell Reddito nel Diritto Tributario*; Gaspare Falsitta, "Aspetti e problemi dell'IRAP", *Rivista di Diritto Tributario*, 1997, 500ss; R. Baggio, "Profili di irrazionalità ed illegittimità dell'IRAP", *Rivista di Diritto Tributario*, 1997, 638ss; Roberto Schiavolin, "Sulla dubbia conformità dell'IRAP al principio di capacità contributiva", *Rassegna Tributaria*, 1998, 737.

⁴ E trata-se de uma figura que, mesmo na recente história portuguesa, representa algo mais do que um exemplo de escola. A fiscalidade colonial portuguesa, como a de outras nações colonizadoras, assentou largamente em impostos de capitação. Vejam-se, entre outros, o Imposto de Capitação de Timor e o Imposto de Cubata de Angola, ambos disciplinados por meio do Decreto de 13 de Setembro de 1906; o Imposto de Trabalho de Cabo-Verde disciplinado pelo Decreto de 24 de Dezembro de 1892; o Imposto de Palhota de Moçambique, disciplinado pelo Decreto de 7 de Dezembro de 1904; ou a Taxa de Soberania Colonial disciplinada pelo Decreto nº12.973, de 5 de Janeiro de 1927. Das

É identificando a capacidade contributiva com a mera titularidade de riqueza que por vezes se define o fato tributário como "o fato da vida jurídica ou económica que indicia a capacidade económica de contribuir para as despesas públicas", ou que se toma por sujeito passivo o sujeito que é "titular da capacidade contributiva, do rendimento ou da riqueza sobre que incide o imposto".⁵ Com a referência à capacidade contributiva não se quer dizer outra coisa senão que o imposto incide sobre uma manifestação de riqueza ou sobre pessoa que dela é titular.

Ora o princípio da capacidade contributiva não pode, nem deve, ser reconduzido à mera exigência de que se tributem manifestações de riqueza, pois que esta é uma ideia da qual pouco de útil se pode extrair na conformação do sistema fiscal. Para levar o legislador a tributar todas as manifestações sintéticas de riqueza não é realmente necessário o princípio, pois que ele o fará as mais das vezes espontaneamente, por razões de oportunidade; para obviar ao absurdo legislativo do imposto alheio à riqueza basta a proibição do arbítrio, essa exigência mínima de racionalidade que subjaz ao Estado de Direito – *you can't take a shirt off a naked man*.⁶

Na verdade, um imposto não se pode dizer em correspondência com o princípio da capacidade contributiva simplesmente por incidir sobre a riqueza mas apenas quando incida sobre a riqueza *de modo determinado*. De que modo? De um modo que reflecta a força económica real do contribuinte, os recursos que a sua vida pessoal e familiar lhe deixa disponíveis para o pagamento do imposto. O imposto só deve começar onde comece esta força económica, operando a capacidade contributiva como *pressuposto* da tributação, e deve terminar aí onde termine também, servindo então a capacidade contributiva de *limite* ao imposto. E agora que lhe atribuímos um conteúdo subjectivo, compreendemos melhor o significado do princípio enquanto *critério* de igualdade tributária: o princípio exige antes do mais a *personalização do imposto*, que quando se tribute uma qualquer manifestação de riqueza se pergunte pela pessoa que está por trás dela e pelas condições em que se encontra. ⁷ Sem dúvida por isso a Constituição Federal brasileira de 1988 associa as duas ideias, ao firmar que “os impostos terão carácter pessoal e serão graduados segundo a capacidade económica do contribuinte”.

experiências de capitação mais interessantes que recentemente se empreenderam é certamente a do *Poll Tax* britânico, que acabaria por ser abolido por oposição popular. Vejam-se Alan McConell (Aldershot, 1994) *State Policy Formation and the Origins of the Poll Tax*; John Gibson (Birmingham, 1993) *Public Interest versus Self-Interest in Voting Behaviour: The Case of the British Poll Tax*; David Deacon (London, 1994) *Taxation and Representation: The Media, Political Communication and the Poll Tax*; Arthur Midwinter/Claire Monaghan (Edinburgh, 1993) *From Rates to the Poll Tax: Local Government Finance in the Thatcher Era*.

⁵ As passagens que reproduzimos são de Diogo Leite de Campos/Mónica Leite de Campos (Coimbra, 1996) *Direito Tributário*, 181 e 188. Podem, contudo, encontrar-se muitas outras ilustrações desta compreensão da capacidade contributiva. Veja-se, assim, Alberto Xavier (Lisboa, 1973) *Manual de Direito Fiscal*, 107-8 e 354, onde o autor afirma que "o facto tributário é por natureza um facto revelador de capacidade contributiva", sendo contribuinte precisamente "quem dispõe dessa capacidade".

⁶ A propósito, Casalta Nabais (1998), 463-64; Paul Kirchhof, "Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung", *Steuer und Wirtschaft*, 1996, nº1, 6.

⁷ No fundo, é precisamente isto que se pretende deixar claro quando se distingue entre capacidade *económica* e capacidade contributiva, como faz por exemplo Francesco Moschetti (Padova, 1973) *Il Principio della Capacità Contributiva*, 236-239; ou entre uma capacidade contributiva *objectiva* ou *absoluta* e *subjectiva* ou *relativa*, como o faz Emilio Giardina (Milano, 1961) *Le Base Teoriche del Principio della Capacità Contributiva*, 439. Sobre estas distinções, veja-se Regina Costa (São Paulo, 1993) *Principio da Capacidade Contributiva*, 29.

1.2. A escolha do rendimento como base tributável privilegiada

É esta exigência de personalização o coração da capacidade contributiva, a ideia fértil da qual se podem extrair soluções precisas na conformação do sistema fiscal e das figuras que o integram. A escolha da base tributável, a conformação da matéria tributável e a fixação do tipo de taxa são os três pontos relativamente aos quais haveremos de fixar os corolários da capacidade contributiva.

Comecemos pela escolha da base tributável. Já dissemos que a capacidade contributiva exige que o legislador dirija o imposto a essas manifestações sintéticas de riqueza que são o património, o consumo e o rendimento. O modo como elas se equilibram no sistema fiscal não lhe é, no entanto, indiferente – de fato, património, consumo e rendimento constituem bens tributários com aptidão muito diversa na revelação da força económica do contribuinte, estando o primeiro corolário da capacidade contributiva na escolha daquele em que se há de centrar o sistema fiscal. Dizemos *centrar* porque não se trata de extrair da capacidade contributiva um qualquer imposto único que incida sobre o bem tributável que melhor a revele.⁸ A força económica global do contribuinte só se reconstitui olhando simultaneamente à riqueza que ele angaria (rendimento), à riqueza que ele possui (património) e à riqueza que ele consome (consumo). É imperativo por isso que o legislador se sirva de uma combinação de impostos sobre as três manifestações de riqueza que referimos, sendo dessa complementaridade que resulta o cumprimento do princípio.

Até ao advento da revolução industrial o património podia dizer-se um indicador útil da capacidade contributiva: a força económica de cada um era em boa medida reflectida pelas suas terras, pela sua casa, pelos adereços de fortuna que compunham o seu "trem de vida", os cavalos, as carruagens, os vitrais, os cães de caça.⁹ Com a transição de uma economia fundiária para uma economia industrial, primeiro, e para uma economia de serviços, depois, o património deixou de constituir um indicador fiável da capacidade de pagar o imposto. Numa época em que os rendimentos são canalizados para o consumo mais do que para a acumulação de riqueza, a contemplação do património dá-nos uma imagem muito truncada da força económica do contribuinte. Não quer isto

⁸ Como observa Klaus Tipke, não só as finanças públicas dos Estados modernos se não compadecem com o ideal do imposto único, como a diversificação das fontes tributárias constitui a melhor garantia da igualdade, pois que é impossível escapar a todos os impostos de uma só vez. A ideia de que a tendência a apontar um determinado tipo de imposto como a concretização exclusiva da capacidade contributiva constitui uma manifestação tardia do ideal do imposto único, ideia que nos parece acertada e sugestiva, é de Klaus Tipke/Joachim Lang (2002) *Steuerrecht*, 83. Não está, no entanto, aqui uma recomendação da fragmentação ilimitada do sistema, já que a proliferação de impostos especiais e figuras de bagatela está invariavelmente associada à lesão da igualdade tributária.

⁹ É importante registar que mesmo na era pré-industrial o património raras vezes era apontado como a base tributária preferencial, sendo o consumo que na teoria e na prática ocupou esse lugar. O que explica a preferência pela tributação do consumo não é simplesmente a facilidade e conveniência da tributação indirecta numa era em que a afirmação do Estado Fiscal suscita resistência constante. É também o fato de subsistir na generalidade dos países europeus um fosso grande entre a economia do meio rural e a economia das grandes cidades, sendo estas o ponto de referência da teoria e da prática fiscal. No campo, o património poder-se-ia dizer um bom indicador da força económica de cada um, mas é sabido que os meios rurais, com economias pouco dinâmicas e monetarizadas, ocuparão sempre um lugar secundário na alimentação do Estado Fiscal. Nas cidades, que via de regra suportam a parte maior da pressão tributária, o melhor indicador da capacidade contributiva estava no consumo. É isso que explica, nos países mais desenvolvidos e urbanizados como o foram a Inglaterra ou a Holanda, a multiplicação dos direitos aduaneiros e das *accises*, mas também a recomendação de autores como Thomas Hobbes ou William Petty fazem da tributação do consumo: a riqueza de cada um não está no que ele possui mas naquilo que ele consome. Veja-se o nosso *Os Impostos do Pecado: o Álcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco*, 99-164.

dizer, entenda-se, que o princípio da capacidade contributiva exclua a tributação do património, pois que o património consubstancia ainda assim uma manifestação de riqueza importante e a sua tributação se presta facilmente à personalização. Sendo, porém, o mais imperfeito dos indicadores da capacidade contributiva, a função que lhe haverá de caber nos sistemas fiscais modernos será francamente marginal.¹⁰

Já o consumo constitui um indicador mais abrangente e seguro da capacidade de pagar o imposto. De fato, todos os recursos económicos do contribuinte acabam por ser canalizados para o consumo, seja para o consumo presente seja para o consumo futuro, havendo por isso uma correspondência próxima entre o consumo e a sua capacidade contributiva: um indivíduo que consuma duas vezes mais do que outro possuirá tendencialmente o dobro da força económica do primeiro. O consumo constitui uma base tributável muito ampla, razoavelmente segura por isso como indicador da capacidade contributiva, razão pela qual a doutrina moderna vê nele o único bem tributário capaz de disputar ao rendimento o centro do sistema fiscal. A dificuldade, porém, está em que os impostos sobre o consumo não se prestam com facilidade à personalização, sendo tecnicamente difícil integrar na sua estrutura ponderações relativas às condições de vida do contribuinte.¹¹ Os impostos sobre o consumo operam por repercussão, deixando o contribuinte entre o anonimato do mercado, não permitindo mais do que aferir da riqueza *objectivamente* revelada pelo contribuinte nas transacções avulsas que realize. A sua aproximação à capacidade contributiva é, portanto, rudimentar por natureza.

Por tudo o que se diz é opinião dominante entre a doutrina financeira e fiscal – tão dominante quanto o podem ser estas coisas – que o melhor indicador da capacidade contributiva está no rendimento. Na economia e sociedade em que vivemos é o rendimento de uma pessoa que exprime de melhor modo a sua força económica e a capacidade que tem para pagar o imposto, medindo-se a fortuna e a miséria do contribuinte mais facilmente pelo que ele ganha do que pelo que ele consome ou possui. A primeira exigência do princípio da capacidade contributiva está no fazer dos impostos pessoais sobre o rendimento o centro do sistema fiscal.¹²

¹⁰ Quanto à tributação do património e à posição que lhe cabe nos sistemas fiscais modernos, Hans-Wolfgang Arndt, "Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus steuersystematischer Sicht", DSTJG, 1999, nº22, 25ss; e, mais recuado, Fritz Neumark (Tübingen, 1970) *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, 138-139.

¹¹ Quanto à tributação do consumo em geral e à sua relação com o princípio da capacidade contributiva, Manfred Rose, "Konsumorientierung des Steuersystems — theoretische Konzepte im Lichte empirischer Erfahrungen", in Gerold Krause-Junk, org. (Berlin, 1998) *Steuersysteme der Zukunft*; Christian Smekal, org. (Heidelberg, 1999) *Einkommen versus Konsum: Ansatzpunkte zur Steuerreformdiskussion*; Monika Kaiser (Heidelberg, 1992) *Konsumorientierte Reform der Unternehmensbesteuerung*.

¹² Ou, como se afirmava no anteprojeto da lei alemã relativa ao imposto sobre os rendimentos de 1919, "o imposto sobre os rendimentos serve fundamentalmente à concretização do princípio da capacidade contributiva e é no rendimento que o contribuinte tem à sua disposição que se encontra o indicador fundamental dessa capacidade". Cf. Rudolf Wendt, "Empfiehl es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?", *Die öffentliche Verwaltung*, 1988, 714. Neste preciso sentido vejamos Klaus Tipke (2002), 83-94; Joachim Lang, "Konkretisierungen und Restriktionen des Leistungsfähigkeitsprinzips", in (Köln, 2001) *Festschrift für Heinrich W. Kruse*, 313; Fritz Neumark (1971), 136-137; Peter Brandis "Einkommen als Rechtsbegriff", *Steuer und Wirtschaft*, 1987, nº4, 289-301; Heinz Koniariski (München, 1984) *Einkommen als Massstab steuerlicher Leistungsfähigkeit: Ein betriebswirtschaftlicher Beitrag zum Problem einer leistungsfähigkeits-äquivalenten Einkommensermittlung*; Joachim Mitschke (Berlin, 1976) *Über die Eignung von Einkommen, Konsum und Vermögen als Bemessungsgrundlagen der direkten Besteuerung: Eine messtechnische Analyse*; Sobre a evolução histórica, Fritz Neumark, "Der Aufstieg der Einkommensteuer: Entstehung und Entwicklung der direkten Besteuerung", in Uwe Shultz, org. (1986, reed.1992) *Mit dem Zehnten fing es an: Eine Kulturgeschichte der Steuer*, 232-244.

1.3. A conformação do rendimento tributável

Para que o rendimento constitua um indicador fiável da capacidade contributiva necessário é que a lei o conforme de modo certo e determinado. Desde logo, é necessário que o rendimento tributável seja definido de forma tão ampla quanto possível, para que nele se compreenda todo o fluxo de riqueza percebido pelo contribuinte que seja útil ao pagamento do imposto. Se se pretende auscultar a capacidade prestadora do contribuinte deve necessariamente estender-se o imposto a todo o reforço das suas disponibilidades económicas, provenha esse reforço de uma fonte duradoura, provenha ele de circunstância fortuita e ocasional. Por exigência da capacidade contributiva, o imposto há de incidir sobre o *rendimento global*, de todo o rendimento qualquer que seja a sua origem, natureza ou destino.

O princípio exige, portanto, a rejeição da teoria do rendimento-fonte (*Quellentheorie, source-income theory*) pela qual se integram no rendimento tributável apenas os fluxos periódicos e regulares de riqueza percebidos pelo contribuinte, uma teoria que teve em Bernhard Fuisting o seu maior expoente e que serviu de apoio aos impostos cedulares que no passado se abatiam de modo avulso sobre os rendimentos do trabalho, sobre os lucros do comércio e da indústria, sobre as rendas ou sobre os juros.¹³ O princípio exige, em vez disso, que se alargue o rendimento tributável a todo o acréscimo patrimonial verificado na esfera do contribuinte em dado período de tempo, tal como ensina a teoria do rendimento-acréscimo (*Reinvermögenszugangstheorie, accretion theory*), sujeitando-se também a imposto ganhos fortuitos como as mais-valias, os rendimentos do jogo ou as doações.¹⁴

É esta concepção de rendimento, primeiro elaborada por Georg von Schanz nas páginas inaugurais do *FinanzArchiv*, que vemos acolhida por Matthias Erzberger na reforma tributária alemã de 1919-20, e transmitida depois, por meio dos trabalhos de Robert Murray Haig e Henry Simons, à generalidade dos sistemas fiscais do mundo desenvolvido na sequência da segunda guerra mundial.¹⁵ Sucede assim também em Portugal, ainda que a conversão ao rendimento-acréscimo apenas se dê em definitivo nos anos oitenta, com a introdução do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares: "à luz dos modernos princípios fiscais – afirma-se no preâmbulo do novo Código – e em particular do

¹³ No ordenamento português, o modelo do rendimento-fonte pode ilustrar-se com a contribuição predial, criada pelo decreto de 31 de Dezembro de 1852, com a contribuição industrial, estabelecida pela lei de 30 de Julho de 1860, e com a décima de juros, reformada pela lei de 18 de Agosto de 1887 – todas as três remontando à velha décima militar. A propósito, e relacionando expressamente estes impostos com a teoria das faculdades, veja-se Marnoco e Sousa (Coimbra, 1914) *Finanças – Preleções ao 3º Ano*, 416-479.

¹⁴ Quanto às mais-valias, a questão mais delicada não está propriamente na sua inclusão na base tributável mas em saber se nela se devem incluir apenas as mais-valias realizadas, se também as mais-valias potenciais. Constitui questão controvertida entre a doutrina o saber se a mais-valia potencial pode ser considerada já um acréscimo patrimonial ou um acréscimo patrimonial revelador da capacidade de pagar o imposto. Sobre o princípio da realização, vejam-se Dieter Schneider (München, 1997) *Betriebswirtschaftslehre*, vol.2 (*Rechnungswesen*); e Norbert Andel, "Einkommensteuer", *Handbuch der Finanzwissenschaft*, 3ªed., vol.II, 331-401.

¹⁵ Sobre o tema da delimitação do rendimento tributável, vejam-se Saldanha Sanches, "Conceito de Rendimento do IRS", *Fiscalidade*, 2001, nº7/8, 33-61; Georg von Schanz, "Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze", 1896, *Finanzarchiv*, nº1, 1ss; Henry Simons (Chicago, 1938) *Personal Income Taxation: The Definition of Income as a Problem of Social Policy*; Robert Parker/Geoffrey Harcourt/Geoffrey Whittington (Oxford, 1986) *Readings in the Concept and Measurement of Income*; Reinhold Beiser, "Zur Quellentheorie und deren Aufspaltung einer Einkunftsquelle in Fruchtziehung und Stamm", *Österreichische Steuerzeitung*, 2000, 390; Richard Musgrave/Peggy Musgrave (New York, 1989) *Public Finance in Theory and Practice*, 224 e 330ss.

princípio da capacidade contributiva, a concepção do acréscimo patrimonial, que conduz a uma definição compreensiva do rendimento tributável, mostra-se superior à visão mais restritiva baseada na fonte do rendimento".¹⁶

É assim, com efeito, valendo a pena acrescentar tão só que as soluções a que se dá corpo no IRS português e na generalidade dos modernos impostos sobre o rendimento não correspondem inteiramente à teoria de Schanz, Haig e Simons. De fato, o ideal da tributação do "puro" acréscimo patrimonial cede sempre às razões da praticabilidade, tendendo-se a limitar a base tributável aos acréscimos patrimoniais, regulares ou irregulares, produzidos por intermédio do mercado, com exclusão, portanto, das valorizações patrimoniais não-realizadas, das transmissões gratuitas entre vivos e *mortis causa*, ou dos ganhos económicos obtidos na esfera da vida privada do contribuinte como o trabalho doméstico ou o aproveitamento de imóvel próprio.¹⁷ Os modernos impostos sobre o rendimento não levam, pois, as teses do rendimento-acréscimo às últimas consequências, contentando-se as mais das vezes com a tributação do chamado rendimento de mercado (*Markteinkommen*), uma solução que constitui hoje um dos temas de vanguarda da ciência jurídico-tributária.¹⁸

¹⁶ Ponto nº5 do Preâmbulo do Código do IRS, aprovado pelo Decreto-Lei nº442-A/88, de 30 de Novembro. A reforma portuguesa constitui tanto ponto de chegada quanto de partida neste movimento de recepção jurídica. Com efeito, é com base na lei portuguesa que se empreendem as reformas da tributação dos rendimentos em Cabo Verde primeiro, com a introdução do Imposto Único sobre os Rendimentos, disciplinado pela Lei de Base nº127/IV/95, de 26 de Junho e pelo Decreto-Lei nº1/96, de 15 de Janeiro, e mais recentemente em Moçambique com a introdução do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRPC) e o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRPS), por meio dos Decretos nºs 20/2002 e 21/2002 de 30 de Julho, respectivamente.

¹⁷ Sobre os motivos que levam à exclusão de tais acréscimos patrimoniais da base tributável do IRS, veja-se J.J. Teixeira Ribeiro, "Problemas da Reforma Fiscal", in *A Reforma Fiscal* (Coimbra, 1989), 121-141, justificando o recuo por razões de ordem administrativa, isto é, pela dificuldade em determinar a existência e valor desses acréscimos patrimoniais. Quanto às transmissões gratuitas, pouco há a dizer que mereça mais do que uma nota de rodapé. Do ponto de vista conceptual, o produto das sucessões e doações constitui rendimento devendo, por isso, integrar a base do imposto sobre os rendimentos pessoais. Se isso não sucede, não é sequer por razões de praticabilidade, mas porque se pretende beneficiar estes rendimentos com um tratamento mais favorável, estando em jogo, portanto, razões de ordem extrafiscal. É desnecessário acrescentar que esta lesão ao princípio da capacidade contributiva se agrava ainda mais com a abolição pura e simples do imposto sucessório em Portugal, ainda que muitas e importantes razões justifiquem a decisão. Sobre a relação entre os dois impostos, Gianni Marongiu, "Abolizione della 'tassa sul morto' (e dell'imposta sulle successioni): profili di illegittimità costituzionale in ordine alle successioni apertesi in precedenza", *Rassegna Tributaria*, 2002, 1159ss; e sobretudo os trabalhos recolhidos em VV. (Milano, 2001) *L'Imposta sulle Successioni e Donazioni tra Crisi e Riforme*, com textos de Gianni Marongiu, Raffaello Lupi e Andrea Fedele que revelam bem o défice de legitimação e eficiência de que padece hoje a tributação das sucessões. Dieter Schneider (Wiesbaden, 1994) *Grundzüge der Unternehmenbesteuerung*, 6ª ed., 259; A Oberhauser, "Erbschafts- und Senkungsteuern", *Handbuch der Finanzwissenschaft*, 3ªed., vol.II, 492-493.

¹⁸ Rolf Wittmann (Augsburg, 1992) *Das Markteinkommen: einfachgesetzlicher Strukturbegriff und verfassungsdirigierter Anknüpfungsgegenstand der Einkommensteuer?*; idem, "Besteuerung des Markteinkommens - Grundlinien einer freiheitsschonenden Besteuerung", *Steuer und Wirtschaft*, 1993, 35-46; Alain Steichen, "Die Markteinkommenstheorie: Ei des Kolumbus oder rechtswissenschaftlicher Rückschritt?", in Joachim Lang, org. (Köln, 1995) *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*; Hans Georg Ruppe, "Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkunften", *DStJG*, 1979, nº1, 7ss; Jan Icking (Wiesbaden, 1993) *Deutsches Einkommensteuerrecht zwischen Quellen- und Reinvermögenszugangstheorie*; Walter Burger (Berlin, 1991) *Der Einkommensbegriff im öffentlichen Schuldrecht*; Peter Bareis, "Systematisierung der

Dito isto, e sem embargo das dificuldades que há na sua concretização, é para a tributação de todo o acréscimo patrimonial que inquestionavelmente aponta o princípio da capacidade contributiva. À luz do princípio, só um imposto de base larga se afigura legítimo, *um imposto sobre o rendimento global*. A exclusão de imposto de categorias determinadas de rendimentos traduz sempre uma lesão do princípio; a sua legitimação não pode fazer-se com amparo na capacidade contributiva mas só com base em valores de ordem extrafiscal ou em razões de praticabilidade.

Para além da tributação do rendimento global, o princípio da capacidade contributiva exige que se tribute o *rendimento líquido* do contribuinte. De fato, o rendimento bruto não exprime a verdadeira capacidade que ele possui para suportar o imposto, só podendo esta ser apreendida quando se lhe subtraíam, primeiro, as despesas necessárias à sua própria obtenção, depois, as despesas necessárias à sobrevivência condigna do contribuinte e da sua família.

O apuramento do *rendimento líquido objectivo* exige que a lei faculte ao contribuinte a dedução de todas as despesas que possam razoavelmente considerar-se necessárias à angariação do rendimento. Essas despesas são, naturalmente, distintas consoante a natureza dos rendimentos: existem rendimentos que pela sua natureza não envolvem dispêndio algum, como sucede com os rendimentos do jogo, aleatórios por definição; outros que envolvem custos de angariação geralmente reduzidos, como os do trabalho dependente; outros enfim que envolvem custos significativos e de alguma complexidade, como é o caso dos rendimentos do trabalho independente e das actividades empresariais. O princípio da capacidade contributiva impõe a adequação das deduções objectivas às diferenças específicas de cada tipo de rendimentos, ficando excluída à partida a fixação de deduções alheias a essa realidade ou de deduções estandardizadas. O que não significa que estas se não possam justificar por razões de praticabilidade ou de natureza extrafiscal.¹⁹

A par destas deduções objectivas, que permitem a aproximação ao *rendimento real* do contribuinte (rendimento líquido objectivo), o princípio da capacidade contributiva exige ainda que se realizem deduções subjectivas, que facultem o apuramento do *rendimento disponível* para o pagamento do imposto (rendimento líquido subjectivo), excluindo da base tributável as despesas necessárias à sobrevivência do contribuinte e à manutenção das suas mais elementares condições de vida. Na verdade, a parcela do rendimento empregue na satisfação de necessidades elementares do

Einkommensteuer", in Klaus-Dirk Henke, org. (1999), 87-101; Manfred Gress/Manfred Rose/Rolf Wiswesser (München, 1998) *Marktorientierte Einkommensteuer: das neue kroatische System einer konsum- und damit marktorientierten Besteuerung des persönlichen Einkommens*; Manfred Rose/Rolf Wiswesser (München, 1998) *Konsumbasierte Einkommensbesteuerung: theoretische Grundlagen und Steuerpraxis in Kroatien*.

¹⁹ A isto deve apenas acrescentar-se que o princípio não foi nunca integralmente concretizado pelo legislador português e que a passagem do tempo tem levado à sua progressiva subversão. Assim é que o Código do IRS exclui deduções objectivas relativamente a rendimentos a que podem estar associados custos reais, como sucede com os rendimentos de capitais; estabelecendo em contrapartida deduções específicas fixas aí onde não existem tendencialmente quaisquer custos reais, como sucede relativamente aos rendimentos do trabalho dependente e, paradigmaticamente, relativamente às pensões — prevalece, portanto, a intenção de privilegiar certas categorias de rendimentos face a outras, introduzindo uma discriminação qualitativa que não tem suporte científico mas de natureza política. E a isto acresce que mesmo no tocante aos rendimentos empresariais e profissionais o cômputo da despesa efectivamente realizada pelo contribuinte na obtenção do rendimento, que originariamente era feito nos termos do art.26º do Código, foi substituído pelas deduções estandardizadas do regime simplificado, que se aplica sempre que o contribuinte não opte pelo regime da contabilidade organizada. Quanto ao problema das deduções objectivas, vejam-se Saldanha Sanches (2002), 221-235; Gaspare Falsitta (2000) *Manuale di Diritto Tributario*, vol.II, 234-287; Klaus Tipke/Joachim Lang (2002), 268-300; todos com abundantes referências bibliográficas.

contribuinte ou da sua família como as de saúde, educação ou habitação não se pode considerar *disponível* para o pagamento do imposto, tratando-se de rendimento *vinculado*, que o contribuinte não se sente na liberdade de empregar de outro modo – as despesas "inevitáveis" a que se refere o Tribunal Constitucional alemão.²⁰

É nestas deduções subjectivas que se cristaliza a personalização do imposto e boa parte das suas opções ideológicas, sendo por isso inevitável que na concretização do rendimento líquido subjectivo haja alguma inconstância. Naturalmente que a percepção do que sejam as necessidades elementares do contribuinte varia com o tempo e o lugar, constituindo as deduções actualmente previstas no Código do IRS português uma entre várias formas de dar corpo ao princípio da capacidade contributiva. O legislador atende a encargos pessoais a que há anos atrás não se concedia relevância fiscal: as despesas suportadas com os ascendentes a cargo do sujeito passivo, os custos acrescidos que pesam sobre as famílias monoparentais, as despesas com a educação infantil e pré-primária, os encargos com lares. Do mesmo modo, pode variar também a forma como semelhantes deduções se integram na estrutura do imposto, sendo boa parte das deduções à colecta previstas no Código do IRS o resultado da transformação dos abatimentos que anteriormente se faziam ao rendimento líquido global e de que hoje restam poucos sinais: resta apenas o art.56º do Código, prevendo o abatimento das pensões a que o sujeito esteja obrigado por força de sentença judicial, nomeadamente das pensões de alimentos.

Como quer que seja, deduções relativas à saúde do contribuinte, à sua educação ou habitação constituem a projecção directa da capacidade contributiva, elas dão corpo a uma exigência fundamental de personalização, estando por isso em correspondência com o princípio material que estrutura o imposto.²¹ Não estão em causa benefícios fiscais, normas de ordenação económica e social que se apresentem como desvios à igualdade tributária, como sucede com as deduções relativas ao aconselhamento jurídico, aos seguros de vida ou aos equipamentos ambientais. Mas ainda que não se confundam com eles, as deduções subjectivas partilham com os benefícios fiscais alguns dos seus vícios maiores: o contraditório político tende a alimentar o seu alargamento e multiplicação, a fazer com que seja cada vez mais vasto e variado o conjunto de encargos que se têm por essenciais à vida em sociedade e que, por isso, se devem excluir da base tributável. Por estar aqui o núcleo ideológico da capacidade contributiva, é também por aqui que passa frequentemente a subversão do princípio.

1.4. Taxas de imposto: o retorno a Stuart Mill

A escolha da tributação do rendimento como centro do sistema fiscal e a sua conformação como rendimento global, efectivo e disponível constituem dois momentos-chave na densificação do princípio da capacidade contributiva. Falta ainda ver o que se extrai do princípio no que respeita à fixação das *taxas* de imposto, esse que é o último momento na estruturação do imposto. Existem aqui coisas simples e coisas mais delicadas – comecemos pelas primeiras.

O que a capacidade contributiva exige antes do mais quanto às taxas do imposto é que elas sejam únicas: não basta que o imposto incida sobre todo o rendimento, necessário é que todo ele fique sujeito às mesmas taxas. Esta exigência explica-se com facilidade. O princípio da capacidade contributiva exige

²⁰ No tocante à exigência da tributação do rendimento disponível e à protecção da família, leia-se Joachim Lang "Familienbesteuerung", *Steuer und Wirtschaft*, 1983, nº2, 103-125; e Paul Kirchhof "Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit", *Steuer und Wirtschaft*, 1985, nº4, 328; Klaus Tipke (Köln, 2000) *Die Steuerrechtsordnung*, vol.II, 693ss.

²¹ Klaus Tipke (2002), 231.

a tributação do rendimento na medida em que ele constitui um indicador da força económica do contribuinte – o que o contribuinte pode pagar de imposto está em relação directa com os rendimentos que aufera. Ora, aquilo que no rendimento indicia a capacidade de pagar o imposto é o seu valor e não a sua qualidade – o imposto só pode ser pago com os mesmos valores que o contribuinte receba, possuindo por isso todo o rendimento a mesma valia enquanto indicador da capacidade contributiva. Quando um contribuinte aufera rendimentos do trabalho no valor de 1.000 e outro contribuinte aufera rendimentos do jogo no valor de 1.000, os meios de que dispõem para o pagamento do imposto são exactamente idênticos. Se lhes fosse exigido imposto diferente por não serem os rendimentos da mesma qualidade estaríamos perante uma lesão elementar do princípio da capacidade contributiva.

Insustentável é, por isso, a tese de que alguns tipos de rendimento indiciam, pela sua qualidade, uma capacidade contributiva acrescida. Será porventura verdade que certos rendimento estão tipicamente associados a classes sociais mais afluentes – mas ou essa afluência se materializa na angariação de rendimentos mais elevados ou, não sendo assim, a sua discriminação negativa redundará na tributação de uma capacidade contributiva presumida ou potencial, o que se não pode ter por admissível à luz do princípio. A discriminação qualitativa de rendimentos através da fixação de taxas diferenciadas atenta, portanto, contra o princípio, podendo dizer-se o mesmo da instituição de impostos especiais sobre o rendimento. A capacidade contributiva só admite um imposto *geral* sobre os rendimentos, de base larga e taxas únicas.²²

Porque assim é, a Constituição portuguesa exige expressamente a unicidade do imposto, uma unicidade que, evidentemente, não se traduz simplesmente na existência de um só imposto para todos os rendimentos mas de um imposto que os trate de modo igual. Não fosse o imposto único neste sentido e resultaria largamente inutilizada a ponderação do rendimento global e do rendimento líquido, para nada dizer ainda da progressividade – na verdade, um imposto com taxas diferenciadas só formalmente constitui um imposto único.²³

Enquanto ficamos na unicidade do imposto, porém, ficamos nas coisas simples. Passemos então aos problemas mais delicados.

Como derradeira exigência da capacidade contributiva sempre se apontou a progressividade. Capacidade contributiva e progressividade nascem historicamente como ideias-gémeas, vimo-lo já,

²² Assim, Theodor Siegel, "Steuern", in VV. (Gütersloh, 1999) *Handbuch der Wirtschaftsethik*, vol.1-4, 364.

²³ O legislador português sente por isso dificuldade evidente em justificar as soluções adoptadas no Código do IRS, não só no que respeita à discriminação positiva dos rendimentos do trabalho como sobretudo no que toca às "taxas liberatórias". Afirmando que só a perspectiva unitária (ponto nº3) não a associa, no entanto, à fixação de taxas únicas. Insustentável era a nosso ver a posição de Gomes Canotilho e Vital Moreira (1980), que em anotação ao art.107º da Constituição afirmavam que "seja qual for a solução legal, a unicidade do imposto não parece impedir as discriminações qualitativas (por exemplo, o lançamento de uma taxa adicional para desfavorecer os rendimentos fundados em relação aos do trabalho)". Trata-se aliás de uma tese que não só é insustentável, como não seria sustentada pelos autores depois da aprovação do Código do IRS: "A unicidade e progressividade do imposto tornam manifestamente ilegítima a aplicação das chamadas taxas liberatórias únicas a determinados rendimentos, para o efeito de serem tributados separadamente, pois que no caso de o contribuinte só ser titular de tais rendimentos o imposto se torna proporcional e no caso de ter outros rendimentos o imposto deixa de ser único e torna-se comparativamente menos progressivo" – cf. Gomes Canotilho/Vital Moreira (1993), anotação ao art.107º. Aliás a discriminação ia tão longe que mesmo em sede de imposto sucessório se mandava beneficiar "os frutos do trabalho" (art.107º, nº3). Quanto à unicidade do IRS, Paulo de Pitta e Cunha, "A Unicidade do Imposto no Cerne da Reforma Fiscal", in (Lisboa, 1989) *A Reforma Fiscal*, 161-170; e J.J. Teixeira Ribeiro (Coimbra, 1985) *O Imposto de Rendimento Pessoal e a Discriminação do Rendimento*, separata do *Boletim de Ciências Económicas da Faculdade de Direito de Coimbra*.

irmanadas na luta social e no discurso académico: ao longo do século dezanove, é pelo imposto progressivo sobre os rendimentos que se faz o combate político, vendo-se nele o único que verdadeiramente respeita as faculdades económicas do contribuinte; entre a ciência financeira, unem-se as duas ideias pelo postulado socialista da redistribuição de riqueza ou pela argamassa mais neutra da teoria marginalista. A combinação entre capacidade contributiva e progressividade serve de alimento de infância à ciência das Finanças Públicas e, quando o Direito Fiscal se destaca dela já no século vinte, é o todo dessa combinação que recebe em legado. Recebe-a sem resistência sensível, não só porque capacidade contributiva e progressividade tinham entretanto ingressado na ortodoxia do pensamento financeiro e fiscal, como porque a atenção do Direito Fiscal estava mais na "técnica jurídica" do que nos princípios fundamentadores do sistema.

A combinação entre capacidade contributiva e progressividade vem, assim, a marcar toda a teorização jurídica da igualdade tributária ao longo do breve século vinte.²⁴ Entre nós, como noutras partes, encontram-se com facilidade ilustrações do que se diz. Paulo Pitta e Cunha, a propósito das reformas de 1989, associa capacidade contributiva e progressividade, afirmando que é a fórmula da tributação progressiva unitária a que se mostra "ajustada à revelação da capacidade contributiva".²⁵ Sousa Franco, por seu lado, observa que o princípio da capacidade contributiva exige que os contribuintes sejam tratados com igualdade e que os seus pagamentos impliquem um sacrifício igual para cada um deles, resultando daí que a tributação progressiva será mais justa que a proporcional, pois que o sacrifício objectivo que é imposto pela tributação é tanto menor quanto maior for o rendimento.²⁶ Pamplona Corte-Real, no seu manual publicado em 1982, sustenta que a igualdade tributária exige que idênticas capacidades contributivas, expressas ou detectadas, suportem cargas fiscais niveladas, o que só poderá ser alcançado, "debaixo de um pressuposto económico marginalista", pela adopção de uma tributação progressiva.²⁷ De modo geral, a associação entre capacidade contributiva e progressividade é levada a cabo pela doutrina portuguesa lançando mão da teoria marginalista, através dessa noção de que o rendimento "vale" tanto menos para o contribuinte quanto maior ele é.²⁸

Esta associação de ideias que é feita pela doutrina parece acolhê-la também o legislador português, determinando no art.104, n.º1, da Constituição que "o imposto sobre o rendimento visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar". Ainda que da Constituição se possa fazer outra leitura, não custa admitir que ao menos no contexto do nosso direito constitucional a progressividade surja como concretização do princípio da capacidade contributiva: "por ser um conceito dotado de um largo grau

²⁴ Cf. Dieter Birk (1983), 57.

²⁵ Paulo de Pitta e Cunha, "A Reforma Fiscal", *Revista da Ordem dos Advogados*, 1989, IV, 325.

²⁶ Sousa Franco (Coimbra, 1995) *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, vol.II, 195.

²⁷ Pamplona Corte-Real (Lisboa, 1982) *Curso de Direito Fiscal*, vol.I, 88-89.

²⁸ Também para Teixeira Ribeiro o sistema progressivo se afigura hoje como "o único condizente com a igualdade tributária", a concretizar-se esta pelo princípio da capacidade de pagar. Cf. Teixeira Ribeiro (Coimbra, 1991) *Lições de Finanças Públicas*, 4ª ed., 244. Mas veja-se ainda, do mesmo autor, "A Justiça na Tributação", *Boletim de Ciências Económicas da Faculdade de Direito de Coimbra*, 1987, vol.XXX, 158ss. Joaquim Águeda Petisca (Lisboa, 2000) *Uma Opção para a Reforma do IRS*, 91, apoiando-se nas teses marginalistas, afirma que a capacidade contributiva "postula a consideração de elementos de personalização do imposto sobre o rendimento e a sua tributação progressiva"; André Salgado de Matos (Lisboa, 1999) *Código do IRS Anotado*, em anotação ao art.71º, associando capacidade contributiva e progressividade servindo-se das teses de Menger, Walras e Jevons.

de abstracção, insusceptível de se transformar num critério de onde se possam extrair soluções para directas para os dilemas da política legislativa — afirma Saldanha Sanches — o princípio da capacidade contributiva *na formulação que lhe é dada pelo nosso texto constitucional* deverá corresponder a um imposto com taxas progressivas, embora nada nos diga sobre o grau de progressividade exigível".²⁹

Esta forma de ver as coisas possui apoio bastante na doutrina estrangeira, em particular na doutrina dos anos sessenta e setenta. Podem citar-se, entre tantos outros, os nomes de Wilhelm Gerloff, de Ernst Blumenstein, de Ignazio Manzoni ou Francesco Moschetti, todos eles concebendo a progressividade como o corolário último da capacidade contributiva;³⁰ como pode citar-se a jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão ou do Conselho Constitucional francês: logo nos anos cinquenta o *Bundesverfassungsgericht* associa a capacidade contributiva à progressividade, sustentando que no âmbito do direito fiscal o tratamento formalmente igual de pobres e ricos através da aplicação da mesma taxa de imposto contradiz o princípio da igualdade, exigindo antes a justiça, entendida como igualdade material ou relativa, que os contribuintes com maior capacidade económica sejam tributados com uma taxa percentualmente mais elevada do que aqueles que apresentem capacidade menor;³¹ já mais recentemente, o Conselho Constitucional francês, em decisão relativa às contribuições para a segurança social, eleva a tributação progressiva dos rendimentos à categoria de princípio constitucional, tomando-a implicitamente como decorrência do princípio da capacidade contributiva resultante do art.13º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão.³²

A associação da capacidade contributiva à progressividade não só se mostra em correspondência com as raízes históricas do princípio, como permite dotá-lo de um conteúdo material muito denso, levando a capacidade contributiva até ao escalonamento das taxas do imposto. É certo que quando representemos a progressividade como o derradeiro corolário da igualdade tributária deixamos ainda em aberto o problema da fixação da taxa do imposto em si mesma. Este é, no entanto, um ponto que não se pode verdadeiramente esperar extrair do princípio: à medida que vamos descendo das opções primárias, que estruturam todo o sistema ou todo um imposto, às opções de segundo e terceiro grau,

²⁹ Saldanha Sanches (2002), 169, sendo nossos os itálicos. No mesmo sentido, Ana Paula Dourado, "Justiça e Redistribuição Financeira", in VV. (Lisboa, 1998) *Ética e o Futuro da Democracia*, 323-333; e *A Tributação dos Rendimentos de Capitais: A Harmonização na Comunidade Europeia* (Lisboa, 1996), 168-180.

³⁰ Wilhelm Gerloff, "Allgemeine Steuerlehre", *Handbuch der Finanzwissenschaft*, 2ª ed., vol.II, 289, considera a progressividade um meio para a realização da capacidade contributiva; Ernst Blumenstein (Zürich, 1971) *System des Steuerrechts*, 3ª ed., 253ss; Ignazio Manzoni (Torino, 1965) *Il Principio della Capacità Contributiva nell'Ordinamento Costituzionale Italiano*, 182, identifica na progressividade o "último momento" de concretização da capacidade contributiva; Francesco Moschetti (1973), 240-241, aponta a progressividade como decorrência da igualdade tributária. Vejam-se também Luigi Ferlazzo Natoli (Milano, 1997) *Corso di Diritto Tributario - Parte Generale*, 14; Kathrin Klett, "Progressive Einkommensteuer und Lesitungsfähigkeitsgrundsatz in der Schweiz – 100 Jahre nach Georg Schanz", in VV. (1995) *Festschrift für Klaus Tipke*, 599; Walter Bächli (Zürich, 1978) *Nominalwertprinzip und Inflation in der Einkommensbesteuerung*. Mais recuado, Albert Hensel (1930), 469, em comentário à Constituição de Weimar afirma que só a progressividade responde à exigência de justiça no sistema tributário.

³¹ Acórdão de 24 de Junho de 1958 (*Parteispenden*), BVerfGE, vol.8, 61, págs.67-68. A propósito, Ulrich Moebus (Frankfurt, 1974) *Die verfassungsrechtliche Begründung der progressiven Einkommensteuer und ihre systemgerechte Durchführung*.

³² Decisão DC 93-320 (*Contribution Sociale Généralisée*), de 21 de Junho de 1993. Uma decisão que, como bem observa Michel Bouvier, se mostra especialmente questionável numa época em que se renova o debate em torno da proporcionalidade e da progressividade. Veja-se Michel Bouvier (Paris, 1998), *Introduction au Droit Fiscal et à la Théorie de l'Impôt*, 52; e também Xavier Prétot, "Le principe de la progressivité de l'impôt sur le revenue revêt-il un caractère constitutionnel?", *Droit Social*, 1993, nº9-10; Philip Loïc, *Revue Française de Droit Constitutionnel*, 1993, 576.

com menor alcance e dignidade, alarga-se a margem de liberdade criativa do legislador, parecendo constituir esta uma das decisões relativamente às quais se não pode balizar senão com grande amplitude a sua discricionariedade – existe, de fato, uma multiplicidade de taxas que são indiferentemente adequadas ao princípio da capacidade contributiva sem que uma qualquer combinação sobressaia como a mais justa de entre todas.

O que vale a pena registar é como, nos tempos mais recentes, a doutrina se tem esforçado por quebrar a associação entre capacidade contributiva e progressividade, revendo o conteúdo ideológico do princípio. A ideia que se impõe nos últimos anos, em particular depois da publicação dos trabalhos de Klaus Tipke à entrada dos anos oitenta, é a de que o princípio da capacidade contributiva não exige verdadeiramente uma escala de taxas progressiva, convivendo bem com a proporcionalidade.³³

Tudo está em olhar com cuidado ao significado essencial da capacidade contributiva. Se do que se trata é de fazer com que os contribuintes com maior força económica paguem imposto maior e com que aqueles com menor força económica paguem imposto mais baixo, esse resultado se concretiza-se facilmente usando um imposto proporcional: quando se aplique uma mesma taxa a rendimentos diferentes, o valor absoluto do imposto varia na sua directa proporção, sendo os contribuintes mais ricos tributados de modo mais oneroso do que os contribuintes mais pobres.³⁴ A vocação solidarista da capacidade contributiva fica plenamente satisfeita com o imposto proporcional, ao princípio não é de todo necessária a progressividade.

A fundamentação da progressividade é então deslocada para fora do sistema. Quando o legislador queira ir além da proporcionalidade e fixe uma escala de taxas progressiva, isso não releva já do princípio da igualdade tributária, mas de um princípio de igualdade *social* que dela é inteiramente distinto. É porque o Estado toma como sua atribuição promover a igualdade social entre os cidadãos que, mesmo antes de realizada a despesa pública, se haverá de redistribuir a riqueza entre os contribuintes sujeitando-os a taxas de imposto crescentes. O princípio do Estado Social constitui o verdadeiro fundamento da progressividade, ainda que a progressão do imposto seja apenas uma das suas projecções.³⁵

³³ Dissociando a progressividade da capacidade contributiva, Casalta Nabais (1998), 477 e 493ss; Klaus Tipke/Joachim Lang (2002), 80 e 180; Paul Kirchhof (1985), 329; idem, em Josef Isensee/Paul Kirchhof (Heidelberg, 1999) *Handbuch des Staatsrecht*, 143; Dieter Birk (1983), 298; Karl-Georg Loritz (Heidelberg, 1988) *Einkommensteuerrecht: Ein Lehrbuch*. O que se diz significa também que aí onde a Constituição não imponha a progressividade, dificilmente se poderá considerá-la elemento necessário do sistema fiscal, ficando o legislador ordinário na liberdade de concretizar o princípio do Estado Social por outros meios, nomeadamente pela vertente orçamental da despesa. De resto, se a doutrina jurídico-fiscal remeteu a progressividade para o princípio do Estado Social desembaraçando-se de vez do problema, os cultores do Direito Social não parecem acusar a sua recepção, sendo a progressão do imposto um tema que merece aí uma atenção muito limitada.

³⁴ Eis o que afirma Monika Jachmann, "Leistungsfähigkeitsprinzip und Umverteilung", *Steuer und Wirtschaft*, 1998, nº4, 295.

³⁵ Casalta Nabais (1998), 577; Hans Zacher, "Das soziale Staatsziel", in Josef Isensee/Paul Kirchhof (1995), vol. I, 2ª ed., 1045-1111; Günter Stratenwerth, "Zum Prinzip des Sozialstaats", in Georg Müller, org. (Basel, 1982) *Staatsorganisation und Staatsfunktionen im Wandel: Festschrift für Kurt Eichenberger zum 60. Geburtstag*, 81-91; Peter Thuy (Bern, 1998) *Sozialstaatsprinzip und Marktwirtschaft: Eine ordnungspolitische Analyse unter Berücksichtigung des grundgesetzlichen Sozialstaatspostulats und der Sozialen Marktwirtschaft*; Meister, "Das Sozialstaatsprinzip des Grundgesetzes", *Blätter für Internationale Politik und Wissenschaft*, 1997, 608; Ernst Benda, "Der Soziale Rechtsstaat", in Ernst Benda/W. Maihofer/H.-J. Vogel, org. (Berlin, 1994) *Handbuch des Verfassungsrechts*, 2ª ed., 719-798; Vejam-se as anotações ao

A própria relação entre o princípio da capacidade contributiva e o mínimo de existência, pelo qual se estabelece uma espécie de progressividade branda ou indirecta (*kalte Progression*), surge agora desvalorizada. Enquanto pressuposto da tributação, a capacidade contributiva exige que o imposto só atinja o contribuinte a partir do ponto em que o seu rendimento cubra o essencial à sua subsistência e da sua família. Mas o mínimo que o princípio pretende salvaguardar é o absolutamente essencial à existência e não os mínimos que se fixam nos modernos impostos sobre o rendimento, mais generosos e resultantes de ponderações de natureza social a que a capacidade contributiva é estranha.³⁶

Na verdade, se da capacidade contributiva se extrai hoje alguma coisa no tocante à progressividade, ela está na sua limitação. Sempre que o legislador escolha concretizar a justiça social por meio da progressividade, esta não se deva fazer em termos tão marcados que venha a esgotar as próprias forças económicas do contribuinte.³⁷ Enquanto limite da tributação, a capacidade contributiva proíbe o uso de impostos de estrangulamento, dos quais resulte a ablação integral dos recursos económicos do contribuinte, impostos que só poderão amparar-se em princípios ou valores de natureza extra-sistemática.

A relação entre capacidade contributiva e progressividade passa então a ser uma relação, já não de continuidade, mas de oposição. As normas que estabeleçam taxas de imposto progressivas não devem considerar-se *normas de repartição*, internas ao sistema, mas *normas de ordenação*, que de fora dele impõem soluções conflituantes com a igualdade tributária. A metodologia de controlo a aplicar aqui haverá de ser a mesma, portanto, que se aplica a quaisquer outras normas de ordenação: perante o uso de taxas progressivas haverá sempre que perguntar se a lesão que a progressividade traz ao princípio da igualdade tributária é necessária, adequada e proporcionada ao ganho de igualdade social que com ela se obtém. Quando isso não se verifique a solução padecerá de inconstitucionalidade.³⁸

Obtém-se assim uma noção de capacidade contributiva quasi-liberal, exigente quanto à estrutura do imposto, indiferente quanto à taxa, uma capacidade contributiva ideologicamente neutra ou, dir-se-á melhor, assente na ideologia da neutralidade: "o ideal de uma tributação neutra não está com certeza

art.20º da Constituição alemã por Roman Herzog, em Theodor Maunz/G.Dürig/R.Herzog/R.Schulz (1992); de Rolf Gröschner, em Horst Dreier (Tübingen, 1998) *Grundgesetz-Kommentar*, vol.II, 80-105; Schiek, em Erhard Denninger/Wolfgang Hoffmann-Riem/Hans Peter Schneider/Ekkehart Stein (Neuwied, 2001) *Kommentar zum Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland*, 3ª ed.; D. Katzenstein, "Das Sozialstaatsprinzip in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts", in *Zeitschrift für Sozialreform*, 1985, nº4, 189-207.

³⁶ Casalta Nabais (1998), 465 e 579-580.

³⁷ Assim, Gaspare Falsitta (1999), vol.I, 145. Sobre a proibição do imposto confiscatório, G. Naveira (Madrid, 1997) *El Principio de No Confiscatoriedad*; e A. Agullo, "Una Reflexión en Torno a la Prohibición de Confiscatoriedad a Través del Sistema Tributario", *Revista Española de Derecho Financiero*, 1986, nº32; Kiyoshi Harada (São Paulo, 2004) *Direito Financeiro e Tributário*, 359-361; Sacha Calmon Coelho (Rio de Janeiro, 2001) *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 246-256.

³⁸ O que implica uma leitura cautelosa da Constituição portuguesa, cujo art.81º aponta a política fiscal como um dos instrumentos de que o Estado se há de servir para operar as "necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento". Normas como o art.103º, que comete ao sistema fiscal essa função redistributiva, ou como o art.104º, que exige do imposto sobre os rendimentos pessoais uma escala de taxas progressiva, deverão ser encaradas, não como projecção da capacidade contributiva, mas como projecção do princípio do Estado Social. Significa isto também que o legislador português não está obrigado a fazer do imposto sobre os rendimentos o centro do sistema fiscal apenas por razões de igualdade tributária mas também por razões de igualdade social. Neste sentido, Gomes Canotilho e Vital Moreira (1993), 462.

historicamente associado à formação do princípio da capacidade contributiva – afirmam Tipke e Lang – ele exprime, no entanto, de modo exacto o significado moderno do princípio".³⁹

Trata-se, portanto, de um retorno à tese compromissória de Stuart Mill, que recomendava a capacidade contributiva condenando a progressão, tendo percebido que era a progressão do imposto que tornava a capacidade contributiva irrecomendável. Eis um bom sinal dos tempos, a arma que a classe operária arremetia contra a neutralidade do imposto apresenta-se hoje como o melhor modo de a garantir, o mesmo princípio que servia de amparo ao imposto progressivo sobre os rendimentos serve hoje de sustento ao moderno *flat tax*.⁴⁰

2. A Capacidade Contributiva e a Tributação do Património

2.1. Os argumentos tradicionais de legitimação

Logo a partir do momento em que a ciência financeira começa a teorizar o princípio da capacidade contributiva, que os impostos sobre o património são concebidos como sua projecção. A par da tributação do rendimento, a tributação do património é apresentada como a que melhor se presta à personalização e à redistribuição de riqueza, impondo-se por isso um consenso amplo quanto à sua legitimidade e conveniência. O consenso durou por bom tempo, mantendo os impostos sobre o património vivos ao longo de todo o século vinte, mesmo quando o património perdera já relevância como sinal de riqueza e a receita destes impostos se tornara insignificante.

Curioso é verificar que esta se tornou nos últimos tempos uma das áreas do sistema relativamente à qual se revela mais controversa a aplicação do princípio da capacidade contributiva, encontrando-se agora a doutrina profundamente dividida quanto à questão de saber se o princípio é compatível sequer com a existência de impostos sobre o património. Trata-se de uma evolução doutrinária curiosa, mas que se compreende se atendermos ao modo como evoluiu no tempo a relação entre a tributação do património e a tributação do rendimento, bem como à reformulação que tem vindo a sofrer o princípio da capacidade contributiva.⁴¹

A tributação do património está intimamente ligada à formação histórica dos impostos sobre o rendimento.⁴² De fato, é a impossibilidade de atingir directamente os rendimentos que leva a que

³⁹ Traduzimos livremente Klaus Tipke/Joachim Lang (2002), 80.

⁴⁰ Monika Jachmann, "Leistungsfähigkeitsprinzip und Umverteilung", *Steuer und Wirtschaft*, 1998, 295; Michael Elicker, "Kritik der direkt progressiven Einkommensbesteuerung : Plädoyer für die 'flache Steuer' – aus rechtswissenschaftlicher Sicht", *Steuer und Wirtschaft*, 2000, 3-17; Helmut Becker, "Steuerprogression und Steuergerechtigkeit", in (1994), *Festschrift für Franz Klein*, 379-392.

⁴¹ Sobre a evolução histórica da tributação do património e os temas empregues na sua legitimação, vejam-se; e Andreas Schwennicke (Frankfurt am Main, 1996) *Ohne Steuer keine Staat*; Bruno Moll (Leipzig, 1911) *Zur Geschichte der Vermögensteuern*. Em Portugal, António Sousa Franco, "Fiscalidade", in *Dicionário Ilustrado da História de Portugal* (Lisboa, 1996), 255-261; Soares Martínez (Coimbra, 1995) *Direito Fiscal*, 505-515; Pereira Jardim (1873) e, com grande desenvolvimento no tocante à Contribuição Predial, Armindo Monteiro (1926), 152ss. Quanto ao Brasil, remetemos para Fernando Amed/Plínio Negreiros (São Paulo, 2000) *História dos Tributos no Brasil*.

⁴² Dieter Birk, "Rechtfertigung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht", in Dieter Birk, org. (Köln, 1999) *Steuern auf Erbschaft und Vermögen*, DStJG, vol.22, 10, cujos argumentos aqui acompanhamos em larga medida, aponta os impostos sobre o património como "a primeira forma de tributação directa". Julgamos que mal: a primeira forma de

durante muito tempo se recorra à tributação do património, primeiro do património fundiário constituído pela terra e pela habitação, depois do património mobiliário, representado por manifestações de fortuna como os cavalos, os coches ou os escravos. Os impostos sobre o património destinavam-se então a ser suportados pelo rendimento, surgindo como *impostos nominais sobre o património*, que não pretendem verdadeiramente atingir a sua substância. **43** Enquanto assim foi, e foi assim até aos séculos dezassete e dezoito, o património podia dizer-se um indicador útil da capacidade de pagar o imposto: a riqueza de um homem podia medir-se então pelo que ele possuía - *não havia outra forma de a medir, aliás*.

À medida que se transita de uma economia fundiária para economias assentes no comércio e na indústria e se acentua a importância relativa da riqueza mobiliária, o sistema fiscal desloca-se do património para o rendimento, valendo o património cada vez mais pelos rendimentos que dele se desprendem. Em correspondência, nascem por desagregação da tributação do património impostos cedulares sobre o rendimento, impostos de estrutura real, largamente assentes em estimativas ou presunções, quando não lançados pelo método da repartição. **44**

Só a partir do século dezanove é que a doutrina financeira consegue delimitar com rigor os conceitos do património e do rendimento e só a partir de então os Estados modernos, ou os mais modernos de entre eles, passam a dispor de uma administração capaz de controlar o rendimento de modo eficaz. **45** Os impostos cedulares que em larga medida tinham nascido por destaque da tributação do património aglutinam-se então numa figura única de base larga e estrutura personalizada, o moderno imposto sobre os rendimentos pessoais, expressão acabada da capacidade contributiva. **46** Ora, o *personal income tax* trazia à tributação do património um imenso problema: na medida em que

tributação directa foi, em quase todas as civilizações, o imposto de capitação. Mas existe, evidentemente, uma ligação estreita entre a capitação e a tributação fundiária: no Código Teodosiano a *capitatio* constituía um imposto predial, embora o valor da terra fosse por vezes determinado pelo número de pessoas ou cabeças de gado que nela vivessem.

⁴³ Existem muitos paralelos com certeza, mas a *taille* francesa constitui talvez a melhor ilustração da importância histórica deste género de impostos. Cf. Richard Bonney, "Revenues", in Richard Bonney, ed. (Oxford, 1995) *Economic Systems and State Finance*, 423-505.

⁴⁴ Em Portugal, a décima militar operou uma transição muito peculiar entre os impostos mais arcaicos do Antigo Regime e a moderna tributação do rendimento. A décima, autorizada pelas Côrtes de 1641 e regulamentada pelo Alvará de 9 de Maio de 1654, só tendo sido abolida em Portugal em 1852, surge como um verdadeiro imposto geral sobre os rendimentos, num sentido mais perfeito do que o é o IRS, pois que nela existia uma cláusula geral de incidência, dirigida a todos os rendimentos (§1, tít.II). É curioso verificar, em qualquer caso, que na décima a tributação do património constitui ainda a matriz, servindo a tributação das fazendas e moradias de modelo à tributação dos juros, *manutenções* e ordenados.

⁴⁵ Na verdade, os conceitos tributários do rendimento e do património nascem em simultâneo, por demarcação recíproca. A definição do rendimento como rendimento-fonte ou como rendimento-acrécimo permite a sua contraposição rigorosa ao património, como o *stock* de riqueza que se mantém estável ao longo do período de tributação. Sobre este ponto, Boleslav Fux, "Die Vermögensteuer", *Handbuch der Finanzwissenschaft* 1ª ed., vol.II, 133-158; e Fritz Neumark (Bern, 1947) *Theorie und Praxis der Einkommensbesteuerung*, 36.

⁴⁶ Veja-se, no entanto, que mesmo no momento fundador do imposto sobre o rendimento continua presente a matriz da tributação do património, na forma da teoria do rendimento-fonte, definindo-se o rendimento tributável por recurso à contraposição entre a árvore e os seus frutos. Na verdade, a teoria do rendimento-fonte, assentando na distinção entre rendimentos regulares e rendimentos ocasionais, aponta por si só para a sobretributação dos rendimentos fundados, seja através do próprio imposto sobre o rendimento pessoal, seja por meio de um imposto complementar. É este o preciso sentido que dá às coisas Bernhard Fuisting (Berlin, 1912) *Die preussischen direkten Steuern*, vol.4 (*Grundzüge der Steuerlehre*), 86ss.

o rendimento global constituía um indicador da capacidade contributiva claramente superior e na medida em que nele se integravam os rendimentos que os impostos sobre o património se destinavam em última análise a atingir, a subsistência de um imposto autónomo sobre o património, invariavelmente suportado pelo rendimento, ficava a partir de então sem justificação aparente.

A ciência financeira, sempre rápida a justificar os velhos impostos, procurou superar esse deficit de legitimação associando a tributação do património ao princípio da capacidade contributiva. Fê-lo empregando três argumentos fundamentais: a teoria do fundo de reserva, a noção de uma capacidade contributiva especial e o argumento da progressividade.

A teoria do fundo de reserva assenta na ideia de que a tributação do património constitui uma forma indirecta de sobretributar os rendimentos fundados, isto é, os rendimentos que por terem origem no património garantem ao contribuinte que os aufera uma segurança económica superior à que resulta dos rendimentos do trabalho.⁴⁷ Aquele que dependa exclusivamente do seu trabalho, seja o trabalhador assalariado, seja o comerciante ou o profissional independente, não possui nada que o possa amparar em caso de doença, invalidez, em épocas economicamente difíceis ou no termo da sua vida activa. Encontra-se, portanto, numa posição de maior fragilidade face àquele que disponha de património próprio, uma reserva da qual se desprendem rendimentos mesmo quando se encontre incapacitado para o trabalho. A tributação do património justificar-se-á, assim, como o prolongamento do imposto pessoal sobre os rendimentos e como o reforço da discriminação qualitativa que ele leva a cabo.⁴⁸

A este argumento soma-se o de que o património proporciona ao seu titular uma capacidade contributiva especial, vantagens que pela sua natureza escapam ao imposto sobre os rendimentos pessoais: assim, a titularidade do património facilita a angariação de crédito, reforça a posição negocial do seu titular na celebração de contratos vários, torna mais fácil multiplicar a riqueza permitindo-lhe arriscar aí onde em princípio não o faria. Nesta óptica, o imposto sobre o património é visto como algo mais do que um prolongamento do imposto sobre os rendimentos pessoais – não se trata de sobrecarregar aqui rendimentos que já lhe estão sujeitos mas de atingir manifestações de capacidade contributiva que na verdade lhe escapam.⁴⁹

Com estes dois argumentos consegue-se já estabelecer uma articulação mínima entre a tributação do património e o novo imposto sobre os rendimentos pessoais. Mas é sobretudo o argumento da progressividade que lhe garante a sobrevivência e função útil no seio do sistema fiscal. Os impostos sobre o património justificar-se-ão por permitirem transferir recursos em benefício da classe

⁴⁷ As exposições da teoria são incontáveis na literatura do fim de século. Vejam-se, entre outros, Friedrich Neumann "Die progressive Einkommensteuer im Staats- und Gemeinde-Haushalt", in *Schriften des Vereins für Socialpolitik*, VIII, 1874, 177ss; Albert Schäffle (Leipzig, 1895-97) *Die Steuern*, vol.I, 280ss, e vol.II, 52ss; E.H. Vogel, "Die theoretischen Grundlagen der Vermögensbesitzsteuer im Systeme der Ertrags- und Einkommensbesteuerung", *Finanzarchiv*, 1910, nº27, 569ss. Mais tarde, John Due (Nobleton, 1968) *Government Finance: Economics of the Public Sector*, 4ª ed., 383; Klaus Toppelmann, "Die Problematik der Vermögensteuer", *Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten*, 1963, nº26, §8, entre tantos outros; Thomas Herzog (Basel, 1985) *Funktion und Verfassungsmässigkeit der Vermögensteuer*.

⁴⁸ Na reforma alemã de von Miquel (1891-93) esta ideia leva a que o imposto sobre o património tenha a designação de imposto complementar, *Ergänzungssteuer*, considerando-se que a sua função está simplesmente em intensificar a discriminação fiscal dos rendimentos fundados. A propósito, Klaus Oeschle, "Hundert Jahre Vermögensteuergesetze in Deutschland: Zu Geschichte und Begründungsproblematik der modernen Vermögensteuer", *Betriebsberater*, 1993, nº20, 1369-1375, com excelente resumo histórico quanto ao imposto alemão criado em 1893.

⁴⁹ No limite, dir-se-á à época, o indivíduo que possui um grande património pode viver com pequenos rendimentos, razão pela qual só a instituição de um imposto autónomo sobre o património atinge de modo eficaz a sua riqueza.

trabalhadora, instituindo uma "progressividade qualitativa" complementar da progressividade em quantidade dos impostos sobre os rendimentos pessoais. Era assim que Adolph Wagner concebia os impostos sobre o património, atribuindo-lhes nos sistemas fiscais modernos – sistemas fiscais "sociopolíticos", como os dizia – uma função em tudo semelhante à dos impostos sobre os consumos sumptuários.⁵⁰

Quando contemplada a finalidade sociopolítica de "expropriar os expropriadores", aí sim, a tributação do património forma com o *personal income tax* uma combinação cheia de sentido. ⁵¹ Não é por acaso, aliás, que a progressividade ingressa no sistema fiscal português por via da Contribuição Predial: "a igualdade que a República proclama, em face do imposto que incide sobre os rendimentos variáveis – afirma-se no Decreto de 4 de Maio de 1911 – consiste na utilidade final do próprio imposto. A faculdade de pagar cresce em progressão quase geométrica, à medida que o montante das rendas vai constituindo o sinal de riqueza, que largamente justifica, não o sacrifício, mas a legítima contribuição pedida pelo Estado para o desenvolvimento progressivo da civilização do país. É este um dos principais aspectos económicos da questão, independentemente de quaisquer considerações de ordem filosófica".⁵²

2.2. A crítica aos impostos sobre o património

Enquanto a combinação capacidade contributiva-progressividade foi consensual, puderam-se ignorar, de fato, todas as considerações de ordem filosófica. Deixou, no entanto, de ser assim a partir do momento em que a doutrina amputou à capacidade contributiva a progressão do imposto. Logo que se quebra o elo entre capacidade contributiva e progressividade, os argumentos que até então eram consensuais começam a ser postos em causa, voltando à tona o problema da legitimidade da tributação do património.

Antes do mais, é a teoria do fundo de reserva que se ataca, tomando-se por inaceitável a ideia de que os rendimentos do trabalho mereçam hoje em dia uma protecção especial. Por um lado, é evidente que os rendimentos do património estão hoje expostos a riscos importantes, como os riscos de conjuntura económica que desfazem de modo súbito o capital investido em bolsa, ou a inflação que corrompe o valor do património imobiliário. Por outro lado, o trabalhador vê assegurada a sua subsistência pelo Estado, que lhe garante prestações substitutivas do rendimento quando ele se veja incapacitado para o trabalho, mais elevadas por vezes do que aquelas de que beneficiam os titulares de

⁵⁰ Adolph Wagner (1890), 595-601. Dieter Birk (1999), 13-14, afirma que a justificação da tributação do património por razões de redistribuição desempenhou historicamente uma função marginal, estando a justificação principal no constituir o património uma expressão de capacidade contributiva. Mas o trabalho de Wagner constitui a melhor ilustração de que, na ciência financeira do final de século, capacidade contributiva e progressividade estão indissociavelmente ligadas: a linha de argumentação de Wagner é a de que o património revela uma maior capacidade contributiva acrescida devendo *por isso mesmo* ser tributado de modo progressivo, pois que só a progressividade corresponde ao princípio. O raciocínio é particularmente claro quando Wagner discute os impostos especiais sobre o património, a págs. 600-601. A mesma associação de ideias descobre-se nos trabalhos de Friedrich Neumann, que foi um dos maiores defensores da tributação do património entre a ciência financeira alemã de oitocentos.

⁵¹ A expressão é de Günter Schmolders (Berlin, 1955) *Finanzpolitik*, 205.

⁵² Para além da instituição de taxas progressivas, o diploma isentava da contribuição a pequena propriedade, "os quasi-proletários que mal têm para ocorrer à sua conservação". O Código da Contribuição Predial de 5 de Março de 1913 viria depois ressystematizar toda esta matéria.

rendimentos fundados. A discriminação qualitativa dos rendimentos por via de um imposto complementar sobre o património parece assim insustentável.⁵³

Mais do que isto, contesta-se que a titularidade do património seja em si reveladora de uma capacidade contributiva adicional à que o rendimento revela já. Assim porque as vantagens que o património proporciona são largamente imateriais, não revelando força económica real. Poder-se-á dizer que o património acumulado facilita a obtenção do crédito ou que reforça o poder negocial do seu titular, mas das duas uma: ou essas vantagens se materializam num rendimento acrescido – em dinheiro ou em espécie – que deve ficar sujeito a imposto pessoal sobre os rendimentos; ou não se materializam, redundando então a sua tributação na tributação de uma capacidade contributiva meramente potencial. Em qualquer caso, não há razão para instituir imposto autónomo sobre o património.⁵⁴

Esta é a linha de raciocínio explorada por Tipke, que vê no rendimento o objecto último de todos os impostos: "É incontestável que o património permite aos seus possuidores o pagamento do imposto. A capacidade contributiva daqueles que possuem algum património é maior do que a daqueles que o não possuem, na medida em que podem pagar o imposto não só a partir do seu rendimento, mas a partir da substância do património. O ponto é que o imposto sobre o património não deve tocar a substância do património, mas tão só os seus rendimentos. Ora estes são já tributados em sede do imposto sobre os rendimentos pessoais. A sua dupla tributação não se pode justificar pelo fato de os impostos sobre o rendimento deixarem ainda alguma riqueza de sobra".⁵⁵ A ideia fundamental de Tipke é a de que é o rendimento que em última análise suporta todos os impostos. Essa capacidade contributiva pode ser atingida no momento da entrada, sob a forma do rendimento, ou à saída, sob a forma do consumo. Mas realizado o consumo, não se justifica tributar "ainda" o contribuinte pelo que lhe tenha ficado sob a forma de património. Assim, num sistema que compreenda um imposto geral sobre o rendimento e um imposto geral sobre o consumo "não resta qualquer lugar para um imposto sobre o património".⁵⁶

Razões como estas têm levado boa parte da doutrina a afastar os impostos sobre o património do princípio da capacidade contributiva. Erradamente, ao que julgamos.

⁵³ Isto mesmo reconhecia-o já o legislador português quando a contragosto consagrava no Código do IRS a discriminação positiva dos rendimentos do trabalho. No preâmbulo, a ponto nº8, reconhece que o tradicional argumento do fundo de reserva "perde força" à medida que avança a segurança social, não sendo tão pouco atendíveis considerações como a do menor esforço necessário à angariação dos rendimentos de capital ou o seu carácter duradouro. O legislador confessa que se trata de uma opção sem fundamento científico, mas imposta pela Constituição de 1976, em qualquer caso. Contra a teoria do fundo de reserva tem-se empenhado constantemente Klaus Tipke (1993), vol.II, 775-776; "Über Vermögensteuer-Ungerechtigkeit", in VV. (Köln, 1997) *Festschrift für Wolfgang Ritter*; e "Über die Grenzen der Vermögensteuer", GmbHR, 1996, 8ss. No mesmo sentido, Klaus Oeschle (1993), 1373; M. Horn, "Die Vermögensteuer – ein steuerliches Relikt aus dem 19. Jahrhundert", *Steuer und Wirtschaft*, 1978, 57; Bodo Gemper (Bern, 1971) *Die Vermögensteuer im Rahmen der modernen allgemeinen Einkommensteuer: eine Steuerwirtschaftliche Betrachtung als Beitrag zur Gesamtsteuerreform*; Klaus Ossenbühl (1972), 98-100.

⁵⁴ Assim, Peter Bechstein (Tübingen, 1997) *Die Rechtfertigung von Einzelsteuern unter besonderer Berücksichtigung der verfassungsrechtlichen Anforderungen, dargestellt am Beispiel der Vermögensteuer*, 66; Hans-Wolfgang Arndt, "Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus steuersystematischer Sicht", in Dieter Birk, org. (Köln, 1999) *Steuern auf Erbschaft und Vermögen*, DStJG, vol.22, 29.

⁵⁵ Traduzimos com liberdade Klaus Tipke (1993), vol.II, 778.

⁵⁶ Klaus Tipke (1993), vol.II, 780.

Pode dar-se de barato que os argumentos tradicionalmente invocados para associar a tributação do património à igualdade tributária perderam hoje o sentido; como se pode dar de barato que o seu papel na redistribuição de riqueza se tornou irrelevante, figuras de bagatela que são. Mas que os argumentos tradicionais não consigam já sustentar a associação entre o princípio da capacidade contributiva e a tributação do património não significa que ela não se possa estabelecer em moldes diferentes, talvez mais simples até.

Se a capacidade contributiva consiste na disponibilidade de meios económicos para o pagamento do imposto, parece inquestionável que o indivíduo que a par do rendimento possua património próprio dispõe de uma capacidade acrescida para o efeito: se dois indivíduos possuem um rendimento de 100 e um deles, além disso, um património de 500, é claro que este último possui maior capacidade contributiva, pois que pode contribuir usando o seu património além do rendimento. ⁵⁷

Tipke responde a esta constatação elementar partindo da ideia de que os impostos sobre o património são sempre suportados pelo rendimento, pois que seria inadmissível exigir do contribuinte o sacrifício da substância do seu património. Ora é precisamente este ponto que se não pode dar por adquirido:⁵⁸ à luz do princípio da capacidade contributiva os encargos tributários devem ser repartidos na medida da força económica dos contribuintes e parece certo que o património, constituindo um activo económico, pode concorrer – logo, *deve* concorrer – para o pagamento do imposto. Não existe razão, à luz do princípio, para limitar a tributação do património ao que possa ser suportado pelo rendimento, pois a *substância* do património revela uma capacidade contributiva que com ele não se confunde, merecedora por isso de imposto autónomo. Quando se tributa a substância do património não se está a tributar o rendimento pela segunda vez, está-se a tributar algo diferente.⁵⁹

2.3. Conformação da matéria tributável e taxas de imposto

O princípio da capacidade contributiva exige então um imposto sobre o património, um imposto sobre o património *global*, que incida sobre todos os meios económicos que possam concorrer para o custeamento dos encargos públicos: os imóveis, os automóveis, os créditos, os capitais, as participações sociais, os equipamentos de trabalho, os objectos de arte, o mobiliário de casa, as jóias, a propriedade intelectual, entre tantas outras coisas. A capacidade contributiva aponta, também aqui, para uma tributação da base larga, sendo com ela incompatíveis quaisquer *impostos especiais sobre o património*. ⁶⁰

⁵⁷ Usamos um exemplo próximo do de Dieter Birk (1999), 15-16.

⁵⁸ Criticando a concepção de Tipke, veja-se Heinrich Weber-Grellet, "Vermögensteuer, Plafondierung, Vereinfachung: Zum dem Vermögensteuer-Beschluss des BVerfG", *Betriebsberater*, 1996, nº27, 1415-1419.

⁵⁹ Tipke procura ladear esta crítica restringindo a sua definição de capacidade contributiva à capacidade de pagar o imposto *fazendo uso do rendimento*. Mas não existe razão para definir a capacidade contributiva em função de uma base determinada: por um lado é evidente que todos os meios económicos podem ser empregues no pagamento do imposto; por outro lado, a tese de Tipke leva em última análise à exclusão da tributação do consumo. Fica-se melhor dizendo que o rendimento, o património e o consumo constituem indicadores autónomos da força económica do contribuinte: o património prefigura o *stock* de bens susceptíveis de serem convertidos em dinheiro, o rendimento os bens que ingressam na esfera do contribuinte em dado período de tempo, o consumo aqueles que saem dessa esfera para satisfação das necessidades do contribuinte – os impostos podem e devem ser pagos empregando a riqueza que em todos eles se manifesta. Neste sentido, Gaspare Falsitta (1999), 150; e Paul Kirchhof, in Josef Isensee/Paul Kirchhof (1999), 119-120.

⁶⁰ No sentido da incompatibilidade de uma tributação parcelar do património com o princípio da capacidade contributiva,

Ficam, assim, excluídos os impostos sobre o património imobiliário empregues no financiamento local: "a tributação patrimonial selectiva não tem justificação cabal num sistema fiscal baseado no princípio da capacidade contributiva. Os bens imóveis constituem apenas um dos elementos constitutivos dos patrimónios e nem sequer, nos dias de hoje, são necessariamente o mais importante".⁶¹ É obviamente assim. A limitação da base tributável ao património imobiliário só pode justificar-se com recurso ao princípio da equivalência, apelando, neste caso, ao benefício que o proprietário colhe da actividade autárquica – e isso enquanto o princípio seja concretizado no imposto de modo consequente.⁶²

Ficam excluídos também os impostos sobre manifestações avulsas de fortuna, hoje largamente caídos em desuso, mas de que podemos encontrar uma ilustração no imposto criado em Portugal por meio da Lei nº34/83, de 21 de Outubro, pelo qual se oneravam os automóveis e motociclos de grande cilindrada, bem como as aeronaves e embarcações de recreio. A tributação de manifestações de fortuna só pode legitimar-se pela intenção da redistribuição de riqueza e, ainda assim, só muito fragilmente, já que os impostos sumptuários não produzirão um efeito redistributivo que justifique a lesão que trazem ao princípio da capacidade contributiva.⁶³

O princípio da capacidade contributiva aponta, isso sim, para a tributação do património líquido, na qual aos activos de que o contribuinte seja titular se subtraíam os passivos que impendam sobre a sua pessoa. De fato, aos activos do contribuinte podem somar-se passivos importantes que diminuam ou anulem inteiramente a sua capacidade de pagar o imposto. Nas sociedades modernas, dominadas pela propensão ao consumo e ao endividamento, não se pode deixar de integrar esta ponderação na estrutura do imposto geral sobre o património. É isso que sucede em figuras como o *impuesto sobre el patrimonio* espanhol, cuja matéria tributável se apura subtraindo ao valor dos bens e direitos do contribuinte os ónus e encargos que impendam sobre o património e as dívidas de natureza pessoal pelas quais responda.⁶⁴

vejam-se L. Tosi, "Principi Generali del Sistema Tributario Locale", *Rivista di Diritto Tributario*, 1995, I, 32ss; e G. Sala, "Imposte Speciali e Conessi Problemi di Uguaglianza Tributaria dopo la Recente Pronuncia della Corte Costituzionale in Materia di ICI", *Rivista di Diritto Tributario*, 1997, I, 883ss.

⁶¹ A passagem é do *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal* (Lisboa, 1996), editado nos Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº191, 692.

⁶² A extinta Contribuição Autárquica portuguesa, substituída recentemente pelo Imposto Municipal sobre Imóveis, era legitimada pelo legislador através do princípio do benefício, afirmando-se no preâmbulo do Código que o seu pagamento correspondia "à contrapartida dos benefícios que os proprietários recebem com obras e serviços que a colectividade lhes proporciona". Por esta razão Saldanha Sanches (2002), 22-23, as aproximava das contribuições especiais. Mas como Saldanha Sanches sublinha, só era assim no plano amplo da legitimação, já que a estrutura da Contribuição Autárquica, como a do imposto actual, não mostra qualquer correspondência com o princípio do benefício.

⁶³ Muitas vezes impostos deste tipo são justificados com a necessidade de controlar devidamente o imposto sobre os rendimentos. Mas é evidentemente possível confrontar os rendimentos declarados pelo contribuinte com o seu trem de vida sem recorrer para o efeito a um imposto autónomo. No âmbito da lei portuguesa é isso o que sucede com o art.89º-A da Lei Geral Tributária, por meio do qual se presume um rendimento-padrão quando determinadas manifestações de fortuna não tenham correspondência na declaração de IRS feita pelo contribuinte. Mecanismos como este, ou como o *redditometro* italiano mostram que é possível preservar a igualdade na tributação dos rendimentos sem provocar uma lesão da igualdade maior noutras áreas do sistema.

⁶⁴ Referimo-nos ao art.9º do imposto disciplinado pela Lei nº19/1991, de 6 de Junho. Os argumentos empregues pelo legislador espanhol na justificação do imposto são os da capacidade adicional que a titularidade do património confere; da utilização mais produtiva dos recursos; da melhor distribuição do rendimento e da riqueza; e da função complementar e de controlo face ao imposto sobre os rendimentos. Encontramos aqui propósitos de natureza fiscal e extrafiscal,

Problema crucial na relação entre o princípio da capacidade contributiva e a tributação do património é o da quantificação do valor tributável. É desnecessário dizer que o imposto sobre o património deve incidir sobre o respectivo valor, pois que é ele que indicia a força económica do contribuinte. A questão está em fixar um critério de avaliação que possa aplicar-se de modo rigoroso e eficaz a todo o património do contribuinte. Trata-se de questão delicada, não só pela natureza muito diversa dos bens que compõem o património como pelo diferente modo como o tempo se projecta neles.

Neste ponto difícil cruzam-se questões de justiça, de praticabilidade e de coerência. Se o imposto se dirige à substância do património, parece curial que este seja avaliado pelo seu *valor de mercado*, pois que é em mercado que o contribuinte o pode mobilizar para o pagamento do imposto. Os critérios do *valor de uso* ou do *valor produtivo* só farão sentido quanto se esteja perante um imposto nominal sobre o património e se pretenda atingir as vantagens ou rendimentos que se desprendem do património. Não é esse o pressuposto de que partimos, porém, porque não é essa a solução que corresponde ao princípio da capacidade contributiva.⁶⁵

Não basta, no entanto, a fixação da regra do valor de mercado, é necessário também que ela seja praticável relativamente ao todo do património e que se mantenha coerência com os critérios de avaliação empregues noutras áreas do sistema fiscal, muito em particular no tocante aos impostos sobre a alienação e rendimentos do património. Esta é questão de uma delicadeza extrema e que em parte alguma foi resolvida de forma satisfatória, centrando-se aqui muito da crítica aos impostos sobre o património líquido global. A abolição do imposto alemão sobre o património deveu-se precisamente à incoerência dos critérios de avaliação estabelecidos na lei, que o Tribunal Constitucional alemão entendeu dar origem a desigualdades intoleráveis entre os contribuintes.⁶⁶

Quanto à conformação das taxas do imposto, pode reproduzir-se neste domínio boa parte do modelo da tributação dos rendimentos. Assim, não só faz sentido como é tecnicamente possível instituir aqui um mínimo de existência, assente também na ideia de que a titularidade do património só revela a capacidade de pagar o imposto ultrapassado determinado patamar. Aquele que não disponha senão do património mais elementar não se encontra verdadeiramente na liberdade de o alienar para pagar o imposto, não possui, afinal, rendimento disponível para o efeito.

Por essa razão, aí onde existem impostos sobre o património líquido global é frequente a fixação de mínimos de existência, em regra generosos. É o que sucede em Espanha, onde vale um mínimo de existência de cerca de 108.000 euros sempre que as comunidades autónomas não disponham em contrário, e mais ainda em França, onde o mínimo do *impôt de solidarité sur la fortune* é de 720.000 euros.⁶⁷ Na Alemanha, o Tribunal Constitucional entendia tradicionalmente que o mínimo de existência não devia ficar abaixo do valor comum de uma casa de habitação.

Quanto à fixação de taxas progressivas, sabemos já que ela não tem fundamento no princípio da capacidade contributiva, que aponta, em vez disso, para um imposto proporcional. É sabido que a tributação do património é uma área do sistema na qual a redistribuição de riqueza ocupa um papel de

largamente incompatíveis uns com os outros, aliás. Cf. Herrera Molina (Madrid, 1998) *Capacidad Económica y Sistema Fiscal: Análisis del Ordenamiento Español a la Luz del Derecho Alemán*, 327-372; Escribano López, "El Impuesto sobre el Patrimonio", in J. García Añoveros (Madrid, 1995) *Manual del Sistema Tributario Español*; Perez Royo, "Impuesto sobre el Patrimonio", in VV. (Madrid, 1995) *Derecho Tributario*, vol.II (Parte Especial), 394.

⁶⁵ Aqui discordamos da posição de Klaus Tipke, mas o pressuposto de que Tipke parte é diferente do nosso.

⁶⁶ Trata-se do Acórdão de 26 de Junho de 1995, BVerfGE, vol.93, 121.

⁶⁷ Referimo-nos ao art.885-U do *Côde Général des Impôts*.

primeira grandeza: a tributação do património – como afirma a Constituição Portuguesa – "deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos", essa *igualdade real* a que nos termos do art.9º cabe ao Estado promover. Se não subsistirem por outras razões, os impostos sobre o património subsistem pela ideia de que servem à redistribuição, que geralmente vezes não passa de uma ideia pois que não se pode redistribuir riqueza com impostos que a não conseguem recolher. ⁶⁸

Enfim, quanto ao valor máximo das taxas a empregar, exigir-se-á aqui também que o imposto não seja tão gravoso que absorva toda a força económica do contribuinte. Mas como referimos já, o princípio da capacidade contributiva não obsta à tributação da substância do património. Bem pelo contrário, ele exige que estes impostos incidam sobre a substância do património e não sobre os seus rendimentos potenciais ou presumidos. A fixação de limites ao seu peso, e muito em particular de limites estabelecidos em função dos impostos sobre os rendimentos com origem no património, assenta numa concepção destes impostos que não tem correspondência com a capacidade contributiva.

Deve, em resumo, concluir-se que o princípio da capacidade contributiva possui um conteúdo tão relevante à tributação do património quanto o possui quanto à tributação do rendimento? Enquanto nos situemos no plano teórico, sim – sem dúvida. O princípio possui aqui conteúdo denso, podendo-se construir com base na capacidade contributiva um figurino fiscal preciso e acabado, o *imposto sobre o património líquido global*. Poder-se-á dizer que o rendimento constitui um melhor indicador da capacidade contributiva ou que o imposto pessoal sobre os rendimentos surge com um recorte mais acabado, certamente que é assim, mas é claro que também o património se presta a uma tributação personalizada, que não olha simplesmente à riqueza mas à condição do seu titular.

Mas isto é assim num plano teórico, quando pensamos se do princípio se pode extrair um modelo qualquer de imposto sobre o património. Quando descemos à prática da fiscalidade, as coisas são bem diferentes e logo constatamos que esse modelo não pode verdadeiramente ser posto em prática.

Não o pode pela própria natureza das coisas. Enquanto a tributação do património se fica pelos bens imóveis, ou pelos bens móveis registráveis, é possível garantir-lhe aplicação efectiva. O controle administrativo é simples, porque o conjunto dos bens tributáveis é limitado e o registo garante o controle fácil das declarações feitas pelos contribuintes. Já quando ultrapassamos este acervo limitado de bens – e temos de o ultrapassar se quisermos dar cumprimento ao princípio da capacidade contributiva – a fiscalização torna-se impraticável. Não é possível, sequer com uma administração exemplar, controlar a posse dos mil e um bens móveis que compõem o património global do contribuinte, bens muitas vezes de elevado valor e reduzidas dimensões, parte integrante da sua vida doméstica, cuja aquisição está alheia a qualquer registo ou formalidade. ⁶⁹ As dificuldades não estão

⁶⁸ O que pode confirmar-se em OECD (Paris, 2002) *Revenue Statistics: 1965-2001, 2002 Edition*, de que se encontra a recensão cuidada em João Pedro Santos, "Comentários às Estatísticas das Receitas Fiscais da OCDE", *Ciência e Técnica Fiscal*, 2002, nº407, 113-125.

⁶⁹ As dificuldades práticas suscitadas por este tipo de impostos – que, aí onde existem, se destinam a ser suportados pelo rendimento – têm sido realçadas nas sucessivas propostas de reforma da tributação do património elaborados em Portugal ao longo dos últimos anos. Salientando o ponto, vejam-se Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais (Coimbra, 1998) *Estruturar o Sistema Fiscal do Portugal Desenvolvido: Textos Fundamentais da Reforma Fiscal para o Século XXI*, em especial o relatório; *Estudo do GAPTEC da Universidade Técnica de Lisboa: Contribuição Autárquica. Impostos de Sisa, Sucessões e Doações e Mais-Valias*, coordenado por Sidónio Pardal, *Ciência e Técnica Fiscal*, 1996, nº384, 81-186; Henrique Medina Carreira, "A Tributação do Património: Necessidade da sua Reforma", *Ciência e Técnica Fiscal*, 1997, nº386, 47-64; Nuno Sá Gomes, "Alguns Aspectos Jurídicos e Económicos Controversos da Sobretributação Imobiliária no Sistema Fiscal Português", *Ciência e Técnica Fiscal*, 1997, nº386, 65-123; Projecto de Reforma da Tributação do

só na contabilização dos bens mas também na contabilização do seu valor. Um imposto com a base tão larga não pode deixar de assentar numa regra de autoliquidação, mas não se vê como fiscalizar o valor que os contribuintes atribuem a cada um dos bens que integram o seu património, ainda que se consigam encontrar critérios simples para o fixar.

Por estas razões, aí onde se instituíram impostos desta natureza – e não são muitos os casos – a sua aplicação tem sido viciada pela fraude mais grosseira, produzindo-se com isso uma desigualdade entre os contribuintes que se não pode tolerar. A igualdade de um imposto mede-se pelos resultados da sua aplicação e quando o legislador saiba de antemão que não pode tributar uma qualquer manifestação de riqueza com igualdade efectiva, deve então abster-se de a sujeitar a imposto.

Podemos por isso concluir dizendo que o princípio da capacidade contributiva possui um conteúdo útil e preciso na conformação dos impostos sobre o património mas que o modelo para o qual aponta, o do imposto sobre o património líquido global, produz *na prática* quebras de igualdade maiores do que os ganhos que traz. Quando se afirma que não há espaço nos sistemas fiscais modernos para um *imposto sobre o património global* ao lado do IVA e do imposto sobre os rendimentos pessoais isso será bem verdade – não por força do princípio da capacidade contributiva, que o reivindica, mas por razões de praticabilidade que lhe são estranhas.

3. Conclusão

Explorado o significado e alcance da capacidade contributiva no âmbito da tributação dos rendimentos pessoais e do património, fica-se com a impressão de que a sorte de um princípio se decide mais pela sua origem do que pela sua educação. Enquanto critério de igualdade tributária, a capacidade contributiva não surge do nada, como se fizéssemos uma reflexão no vazio sobre o melhor modo de repartir os encargos tributários. Bem pelo contrário, ela forma-se por referência a um modelo determinado de organização económica e social, o do Estado Social de Direito, e por referência a um modelo concreto de imposto, o imposto sobre os rendimentos pessoais. E é essa origem que lhe traça os limites na relação com o sistema tributário.

Antes do mais, vemos que a capacidade contributiva só vale para os tributos com uma estrutura unilateral. O tirar de cada um consoante pode só faz sentido quando não se pergunte pelo que cada um recebe, perdendo o critério a razão de ser quando estejam em causa tributos de estrutura comutativa. Isto que dizemos resulta evidente logo que confrontamos a capacidade contributiva com o fim prototípico destas figuras – de tal modo evidente, aliás, que se podem enfrentar com tranquilidade os avanços daqueles que pretendem alargar a capacidade contributiva ao todo do sistema tributário, algumas vezes por excesso sistematizador, outras procurando apenas racionalizar comandos constitucionais sem racionalidade aparente. Com isto respira de alívio o princípio da equivalência, sobra afinal espaço no sistema para a sua afirmação e, coisa inesperada, nesse espaço encontramos mesmo algumas figuras que estamos habituados a designar de impostos.

Veja-se, no entanto, que a origem da capacidade contributiva não a limita apenas quanto aos tributos comutativos, limita-a também no próprio universo dos impostos. De fato, todos os seus corolários foram construídos com o imposto sobre os rendimentos pessoais em mente, resultando daí

Património (Lisboa, 1999) *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, nº182, o relatório da comissão presidida por Medina Carreira. O gravíssimo défice de eficiência de que padecem estes impostos não impediu que se propusesse em Portugal a tributação da riqueza mobiliária.

dificuldades incontornáveis quando se procura reproduzir o modelo relativamente a impostos com contornos diferentes. A densificação do princípio torna-se tanto mais difícil quanto mais nos afastamos do modelo originário, passando da tributação dos rendimentos para a tributação do património, enfim, quando passamos para a tributação do consumo. Afora a tributação dos rendimentos, temos impostos aos quais o princípio se pode aplicar integralmente mas que não funcionam e impostos que funcionam aos quais ele mal se pode aplicar.

Importa desdramatizar, em qualquer caso. O princípio da capacidade contributiva surge como um princípio *situado no sistema* mas não poderia verdadeiramente ser de outro modo: qualquer critério de igualdade traz consigo uma preferência quanto à escolha da base tributável e, portanto, uma figura modelar que constitui a sua expressão mais fiel. O mesmo sucede quanto ao princípio da equivalência e à sua concretização prototípica que é a das taxas. Não se pode esperar que um qualquer critério de repartição possua a mesma densidade em todos os seus domínios de aplicação, devendo reconhecer-se que o princípio da capacidade contributiva não quer dizer o mesmo para todos os impostos, que *não pode* dizê-lo, havendo áreas nas quais se extrai dele muito de útil na conformação do imposto e outras que lhe são mais indiferentes.

