

***Algumas reflexões sobre a não tributação dos rendimentos essenciais à existência como direito fundamental.***

***João Pedro Silva Rodrigues***

**Resumo**

A não-tributação daquela parte do rendimento pessoal que possa ser considerado como a garantia económica de uma existência digna tem que ser fundado no princípio da capacidade contributiva e, em termos mais vastos, na própria dignidade humana. Criando assim um limite para o legislador ordinário quando regula a tributação do rendimento.

**Abstract**

Non taxation of that part of personal income deemed to be the economic guarantee of a dignified life standard must be based on the tax liability principle, and, in broader terms, on human dignity itself; it therefore creates a limit for the ordinary legislator to regulate income taxation.

Propomos, nesta breve reflexão, a consideração da não tributação dos rendimentos mínimos de existência como um direito fundamental fortemente ancorado na dignidade da pessoa humana.

Para podermos considerar a “isenção de um mínimo de existência” como um direito fundamental importa –na ausência de uma autónoma norma constitucional que expressamente o preveja– aferir se estamos perante um direito jurídico-positivamente vigente entre nós como um direito *fundamental*, na medida em que resulte reconhecido pela nossa ordem jurídico-constitucional.

Apesar de a nossa constituição não prever *expressamente* a não tributação dos rendimentos mínimos –essenciais– à existência da pessoa humana como direito fundamental, cremos que a configuração do “mínimo de existência” como um autêntico direito fundamental não constitui um esforço de mera antecipação dogmática (a enunciar numa proposição *de iure condendo* ou *de iure constituendo*) uma vez que, a nosso ver, a não tributação dos rendimentos mínimos de existência, não só tem na sua base o ineliminável valor da dignidade da pessoa humana, como também acaba por ser reconhecido ao longo do texto constitucional em matéria relativa aos direitos fundamentais.

Se o pagamento de impostos se configura como um dever fundamental, não podemos, todavia, ignorar que a tributação deve apenas incidir sobre aquele *quantum* de rendimentos que não sejam indispensáveis para a digna sobrevivência das pessoas, assegurando-se, assim, um mínimo de existência sobre o qual a imposição fiscal não pode recair.

A não tributação desses rendimentos indispensáveis a uma existência digna da pessoa humana pressupõe que o pagamento dos impostos não pode deixar a pessoa humana numa situação de precariedade relativamente à disponibilidade do seu rendimento para satisfação das suas mais básicas necessidades.

Começaremos por fazer referência ao princípio da capacidade contributiva como pressuposto e critério da tributação, apurando, assim, qual a sua relevância no âmbito do reconhecimento do direito ao mínimo de existência, para, posteriormente, abordarmos o problema tendo em conta a refração dos feixes emergentes do texto constitucional no contexto da presente matéria.

### **1. A afirmação do princípio da capacidade contributiva e o direito à não tributação dos rendimentos essenciais à existência da pessoa humana.**

O *Bundesverfassungsgericht* (BVERFG) afirma, em decisão de 29-5-1990, que “o Estado deve isentar [do pagamento de impostos] os rendimentos do contribuinte quando tal seja necessário para alcançar as condições mínimas requeridas por uma existência humana digna (...) o que deriva ao art. 1.º, I, da Lei Fundamental”. Acolhendo a judícia de tal decisão pode afirmar-se que a consideração de um direito fundamental à não tributação dos rendimentos essenciais à existência parte, como os demais direitos fundamentais, do pressuposto irredutível que é a dignidade da pessoa humana.

O princípio da dignidade da pessoa humana não pode deixar de constituir o pressuposto irredutível –a base fundamentante– dos direitos fundamentais. Ora, como refere CASALTA NABAIS, a dignidade da pessoa humana tem um papel não despidendo no domínio do direito dos impostos<sup>1</sup>. É, portanto, o princípio do respeito pela inviolabilidade da dignidade da pessoa humana (referida ao homem concreto: *ser-pessoa*) que fundamenta materialmente a existência de um direito fundamental segundo o qual ninguém possa ser chamado a pagar impostos quando os seus rendimentos não alcancem um patamar superior ao que é necessário e vital para uma existência *com dignidade*.

Desta forma, se a existência de um direito fundamental à isenção fiscal de um mínimo de existência radica na dignidade da pessoa humana, não deixa, também, de se poder afirmar que o seu reconhecimento constitucional não passa ao lado do princípio da capacidade contributiva como pressuposto da tributação. É nessa linha que HERRERA MOLINA afirma que “ambos os elementos aparecem unidos pois a determinação do rendimento disponível exigido pela dignidade da pessoa humana constitui um aspecto imprescindível para a determinação da capacidade económica”<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> CASALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos*, Almedina, 1998, pág. 559.

<sup>2</sup> HERRERA MOLINA, *Fundamento y configuración del mínimo personal y familiar*, in *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Instituto de estudios fiscales, Marcial Pons, 2000, pág. 2.

Importa esclarecer, nesse sentido, o alcance do princípio da capacidade contributiva sem esquecer, todavia, as considerações tecidas por autores que o colocam em crise<sup>3</sup> e por outros que o erigem, em todas as suas dimensões, como um direito fundamento fundamental –“o direito fundamental a contribuir de acordo de acordo com a capacidade económica”<sup>4</sup>.

### 1.1. O princípio da capacidade contributiva

Apesar do princípio da capacidade contributiva não estar expressamente previsto no nosso texto constitucional<sup>5,6</sup>, a doutrina tem afirmado a sua valência constitucional partindo –sobretudo<sup>7</sup>– do princípio geral da igualdade<sup>8</sup>. De facto, o princípio da capacidade contributiva configura-se como o critério de comparação pelo qual se medirá a igualdade da tributação constituindo, assim, uma pedra angular de qualquer sistema fiscal de um Estado de direito.

O princípio da uniformidade<sup>9</sup> implica que todos paguem impostos de acordo com o mesmo critério. Ora, a capacidade contributiva constitui, justamente, o critério segundo o qual se afere o pagamento dos impostos.

Assim, a referência à capacidade contributiva implica, por um lado, que os contribuintes com a mesma capacidade devam pagar os mesmos impostos (realizando-se, assim, uma igualdade horizontal) e que os contribuintes com diferente capacidade contributiva paguem impostos diferentes (igualdade vertical), como impõe, por outro lado, que os sujeitos *apenas* sejam tributados quando lhes possa ser concretamente imputada tal capacidade contributiva e na medida dessa mesma capacidade. Está aqui presente, pois, uma intenção de justiça distributiva que assenta na concepção aristotélica de tratar o igual de forma igual e o desigual de forma desigual, na proporção da desigualdade.

---

<sup>3</sup> Sobre a “crise” do princípio da capacidade contributiva, ver PALAO TABOADA, *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva*, in Estudios jurídicos Homenaje al profesor Federico de Castro, Vol. II, Tecnos, 1976, pp. 400s.; bem como as amplas referências bibliográficas colhidas em CASALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos*, *Cit.*, pp. 495s..

<sup>4</sup> HERRERA MOLINA, *Capacidad económica y sistema fiscal* (Prólogo de Klaus Tipke), Marcial Pons, 1998, pp. 17s..

<sup>5</sup> Ao contrário do que sucede em Itália (art. 53.º da Constituição Italiana: “*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*”) e em Espanha (art. 31.º da Constituição Espanhola: “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica*”), onde tal princípio é formulado expressamente.

<sup>6</sup> Também na Alemanha a Lei Fundamental não refere expressamente o princípio da capacidade contributiva. Note-se, porém, que quer a nossa Constituição Política de 1933 (art. 28.º), quer a Constituição de Weimar (art. 134.º), reconheciam *expressis verbis* a capacidade contributiva como critério de repartição da carga fiscal.

<sup>7</sup> Sobretudo porque a doutrina alemã também faz decorrer o princípio da capacidade contributiva a partir das referências constitucionais ao Estado de direito, ao Estado social, ao direito de propriedade e, também, do conjunto das normas relativas aos impostos (Cfr. HERRERA MOLINA, *Capacidad económica y sistema fiscal*, *Cit.*, pág. 30). Entre nós, CASALTA NABAIS (*O dever fundamental...*, *Cit.*, pp. 445 e 449) afirma também a valência constitucional do princípio da capacidade contributiva a partir “dos diversos preceitos constitucionais respeitantes aos impostos e ao sistema fiscal (constituição fiscal) e (...) dos preceitos relativos aos direitos fundamentais.

<sup>8</sup> CASALTA NABAIS, *O dever fundamental...*, *Cit.*, pág. 445; K. TIPKE, *Die Steuerrechtordnung*, Verlag, Köln, Dr. Otto Schmidt, Vol. I, 1993, pp. 478s.; TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 13ª Ed., 1991, pp. 57s.; D.BIRK, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, Köln, Dr. Peter Deubner Verlag, 1982, pág. 147 (Cit. por HERRERA MOLINA, *Capacidad económica...*, *Cit.*, pp. 29s.).

<sup>9</sup> Cfr. TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, 4ª Ed., Coimbra Editora, 1991, pág. 223.

Ora, se a referência que acabámos de fazer está associada ao princípio da capacidade contributiva como critério ou parâmetro da tributação, importa afirmar, todavia, que a sua importância não se queda por aqui. Na verdade, esse princípio deve também ser entendido como o pressuposto ou o substrato da tributação e, nessa medida, pode ser convocado, no contexto da matéria de que nos ocupamos, para justificar a não tributação dos rendimentos indispensáveis para assegurar um mínimo de existência, na medida em que se tome em consideração que os rendimentos utilizados para satisfazer as mais elementares necessidades inerentes à pessoa não são reveladores de uma qualquer capacidade contributiva, sendo que esta apenas se começa a afirmar depois de coberto –satisfeito– o mínimo necessário para responder, com dignidade, às mais elementares necessidades da pessoa humana.

A possibilidade de convocar o princípio da capacidade contributiva para consubstanciar a isenção do mínimo de existência depende, no entanto, da sua correcta configuração. É a esfera dimensional do princípio da capacidade contributiva que, em seguida, procuramos recortar.

## 1.2. A capacidade contributiva como *Willkürverbot*: [Pré-] Juízo Crítico.

Parte da doutrina, personificada por PALAO TABOADA, refere “a inutilidade dos penosos esforços da doutrina para delimitar o conceito de capacidade contributiva”<sup>10</sup>.

Assim, para quem se reveja nesta posição, o princípio da capacidade contributiva constitui uma mera “especificação do princípio da igualdade, ainda que indeterminada e sujeita, no seu modo de operar, aos limites que, com carácter geral derivam do princípio superior” e, ainda que não se recuse o facto de que os impostos devam ser graduados em função da riqueza ou força económica dos contribuintes, o certo é que os autores –como PALAO TABOADA– acabam por admitir como legítima a existência de certas discriminações que “se estabeleçam prescindindo da capacidade contributiva, sempre que fossem objectivamente justificadas e não pudessem ser consideradas como infundadas ou arbitrarias”<sup>11</sup>.

Na base de tal concepção da capacidade contributiva –que temos por equívoca– está uma parte da doutrina alemã de meados do século XX que, na ausência de norma constitucional expressa, referia o princípio da capacidade contributiva ao princípio da igualdade, configurando este como uma mera proibição de arbitrariedade (*Willkürverbot*). Segundo esse entendimento, um tratamento tributário desigual seria lícito quando existissem motivos objectivos para tal, sem que isso pudesse, todavia, corresponder a um tratamento arbitrário.

Para quem entenda a capacidade contributiva como significando simples proibição de arbitrariedade, existem duas possíveis formas de considerar o princípio da igualdade. Como afirma PALAO TABOADA, pode considerar-se a igualdade como um princípio meramente formal que só exige trato igual para situações iguais sem referir qualquer critério para determinar quando tal igualdade existe na realidade; ou, num sentido material, como proibição de discriminações arbitrarias,

<sup>10</sup> PALAO TABOADA, *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva*, *Cit*, pág. 400. Colhemos a referência de CASALTA NABAIS, *Ob. Cit.*, pág. 495 e de HERRERA MOLINA, *Ob. Cit.*, 1998, pág. 23).

<sup>11</sup> PALAO TABOADA, *Ob. Cit.*, pp. 423s.

tratando-se de um simples limite a que eventuais actuações desiguais possam ser consideradas arbitrárias<sup>12</sup>. Seria neste segundo sentido que a capacidade contributiva alcançava a sua real dimensão. Todavia, assim configurado, o princípio da capacidade contributiva não constituía senão uma “mera exigência lógica da proibição da arbitrariedade”.

O certo é que o *Willkürverbot* acabou por estar na origem daquilo a que se pode designar, na esteira de PALAO TABOADA, a crise do princípio da capacidade contributiva. Insere-se, pois, nessa linha, uma parte da doutrina que nega a tal princípio o seu papel determinante na conformação de um sistema fiscal norteado por critérios materiais de justiça<sup>13</sup>.

Convém, desde já, esclarecer que não partilhamos das críticas referidas e, muito menos, da configuração do princípio da capacidade contributiva como uma abstracta proibição de arbitrariedade. De facto, uma correcta abordagem da presente problemática impõe a configuração do princípio da capacidade contributiva não como um princípio abstracto, mas sim na sua impositação concreta referida à específica relevância por ele desempenhada nos sistemas tributários.

Em primeiro lugar, a redutora fragilidade da *Willkürtheorie* é posta a nu através da constatação evidente de que tal concepção acaba por não adiantar nenhum critério material distintivo do que é igual e desigual. É que, como refere K. TIPKE, o tratamento igual ou desigual requer a eleição de um *tertium comparationis*<sup>14</sup> que seja determinante nesta matéria específica, sendo este aspecto –de não desprecienda relevância...– algo que a mera fórmula de *Willkürverbot* não permite deslindar.

Daí que, perante tal insuficiência, não faltam autores que se mostram completamente críticos quanto a tal concepção. FRIAUF (citado por K. TIPKE<sup>15</sup>) qualifica mesmo o *Willkürverbot* como uma singela *Äpfel-Birnen Theorie* (Teoria das pêras e maçãs): “as maçãs não são pêras; por conseguinte, poder ter outro tratamento e ser tributadas de outro modo”<sup>16</sup>!

A contestação à *Willkürtheorie* tem na sua base a posição [inicial] do BVERFG que, como relata HERRERA MOLINA, referindo diversas decisões do tribunal alemão, por várias vezes admitiu uma qualquer motivação –as mais das vezes dificilmente sufragável– como justificação suficiente para uma qualquer diferença de comportamento fundada num tratamento legal discriminatório. A jurisprudência do BVERFG considerava, pois, o princípio da capacidade contributiva como simples manifestação do princípio da igualdade materializado numa simples exigência lógica da proibição da arbitrariedade como é possível compreender através da decisão do 1º Senado de 3 de Abril de 1962<sup>17</sup>.

<sup>12</sup> Cfr. PALAO TABOADA, *Ob. Cit.*, pág. 415.

<sup>13</sup> Sobre as críticas dirigidas ao princípio da capacidade contributiva, tomando posição relativamente às diversas questões, cfr. CASALTA NABAIS, *Ob. Cit.*, pág. 456.

<sup>14</sup> Cfr. KLAUS TIPKE, *Die Steuerrechtordnung, Cit.*, pp. 341s.; TIPKE/LANG, *Steuerrecht, Cit.*, pág. 50; no mesmo sentido, JOACHIM LANG, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer – Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1988 pág. 99.

<sup>15</sup> K. TIPKE, *Ob. Cit.*, pág. 32.

<sup>16</sup> K. H. FRIAUF, *Jahrbuch der freien Beruf*, 78, Bad Hamburg, 1978, pág. 80; *apud* HERRERA MOLINA, *Capacidad económica...*, *Cit.*, pág. 27.

<sup>17</sup> Decisão citada por HERRERA MOLINA (*Ob. Cit.*, pág. 33), onde se equacionam as vantagens concedidas a pessoas solteiras com mais de 60 anos em face do diferente regime aplicável às pessoas casadas. Não deixa de se configurar como sendo curioso o facto de o tribunal ter decidido sem ter feito referência ao princípio da capacidade contributiva...

Impõe-se uma adequada reconfiguração do princípio da capacidade contributiva, pois, como reconhece K. TIPKE, “a teoria da interdição da arbitrariedade não se adequa às exigências de um Estado-de-direito”. Num Estado-de-direito, a justiça da repartição dos impostos deve ter um peso tal que não possa ser preterida ou quebrada em face de quaisquer motivos “razoáveis”<sup>18</sup>.

Impõe-se que o princípio da capacidade contributiva possa ser visto não apenas como um critério que exclui a arbitrariedade, mas como constituindo o verdadeiro substrato da tributação<sup>19</sup> que, nessa medida, autoriza a isentar do pagamento dos impostos todos os rendimentos que, por estarem afectados às necessidades básicas das pessoas, não podem ser reveladores de uma real e efectiva capacidade de contribuir para os encargos públicos.

### 1.3. A reconfiguração do princípio da capacidade contributiva e a “isenção do mínimo de existência”: Relevância do princípio e algumas dificuldades.

A correcta modelação do princípio passa, a nosso ver, pela adequada consideração da capacidade contributiva, pressuposto da tributação e como medida –concreta– da igualdade (não como um mero limite negativo à arbitrariedade legislativa). Assim o reconhece F. MOSCHETTI ao afirmar que, na tributação, “não existe tão-somente o limite extremamente genérico da proibição do ilógico, do incoerente, do arbitrário. *Ancor prima*, existe o limite do princípio da capacidade contributiva que não é um limite implícito, óbvio, interno a toda a norma, mas um limite externo, de sujeição a uma norma superior” e, por isso, o princípio da capacidade contributiva deve ser visto como “um princípio constitucional de justiça fiscal” que se afirma como “*il presupposto, il limite massimo, il parametro*” da imposição fiscal<sup>20</sup>.

Assim, TIPKE e LANG referem hoje o “*leistungsfähigkeitsprinzip*” como “*Fundamentalprinzip gerechter Besteuerung*”<sup>21</sup> assentando a justeza da tributação nesse princípio *fundamental*.

Nesse contexto, cumpre afirmar o princípio da capacidade contributiva como o verdadeiro pressuposto da tributação<sup>22</sup>. Só deve pagar impostos quem dispõe de uma real capacidade de contribuir

<sup>18</sup> K. TIPKE, *Prólogo à obra de HERRERA MOLINA, Capacidad económica...*, Cit., pág.14.

<sup>19</sup> Cfr. SALDANHA SANCHES, *Manual de direito fiscal*, Lex, 1998, pp. 143s., onde o autor afirma a “**capacidade contributiva como princípio estruturante**” do nosso sistema fiscal.

<sup>20</sup> F. MOSCHETTI, *La capacità contributiva*, in Trattato di diritto tributario, dir. A. Amatucci, Vol. I, Cedam, 1994, pág. 229. Veja-se, também, para uma panorâmica do princípio no país vizinho, A. MENÉNDEZ MORENO, *Derecho Financiero y tributário- Lecciones de Cátedra, Lex Nova*, 2000, pp. 73s. e PEREZ DE AYALA/AYALA BECERRIL, *Fundamentos de derecho tributario*, 4ª Ed., EDESA, 2000, pp. 70s. onde se referem diversas decisões do Tribunal Constitucional espanhol.

<sup>21</sup> TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, Cit., pág. 57.

<sup>22</sup> Também nesse sentido, MÔNICA LEITE DE CAMPOS/DIOGO LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, 2ª Ed. Almedina, 2000, pág. 127. Para os autores, constituindo o princípio da capacidade contributiva o pressuposto da tributação, “não podem ser

para os encargos públicos, isto é, a capacidade contributiva impõe ao legislador fiscal, como limite, a não tributação dos rendimentos que não se configurem como expressão de uma efectiva capacidade contributiva por serem essenciais à sobrevivência da pessoa humana.

Antes da capacidade de contribuir deve reconhecer-se –e proteger (!)– a capacidade de existir. Só os rendimentos que superem a capacidade de existir (com a dignidade que a pessoa humana reclama) poderão, assim, ser tributados. O que significa reconhecer que a tributação apenas pode incidir sobre aqueles que tenham uma efectiva capacidade económica para contribuir para os encargos públicos.

Desse entendimento deriva, como afirma MOSCHETTI, a necessidade de, “em todos os casos” isentar da tributação “aquelas manifestações económicas mínimas que não se podem considerar como indicativas da capacidade contributiva”. Essa necessidade constituiu, aliás, o motivo principal da introdução expressa do princípio da capacidade contributiva no texto constitucional italiano com a finalidade de isentar da tributação o mínimo de existência<sup>23</sup>.

A ideia fundamental que importa ter em conta neste domínio é a de que a capacidade de contribuir só se efectiva após salvaguarda dos rendimentos essenciais para a existência e isso constitui –justamente– uma exigência irredutível fundada no respeito pela dignidade da pessoa humana.

O princípio da capacidade contributiva exige, assim, que –na parte relativa ao imposto pessoal sobre o rendimento– se tenha em linha de conta, como rendimento sujeito a imposto, o rendimento disponível. Por outras palavras, “o aspecto subjectivo do princípio da capacidade contributiva exige que se tenham em conta as circunstâncias pessoais e familiares da pessoa”<sup>24</sup>, devendo-se, para isso, deixar fora do rendimento sujeito a tributação todas as despesas necessárias à existência da pessoa e à subsistência da sua família<sup>25</sup>. Consequentemente, acompanhamos CASALTA NABAIS quando este autor refere que “a capacidade contributiva só começa a contar a partir desses mínimos, ou seja a partir do que cada pessoa ou conjunto de pessoas precisa para a sua existência física (alimentação, vestuário e

---

tributados os bens necessários a que a pessoa, ou a família, não só sobrevivam, como o façam em condições económicas dignas”.

<sup>23</sup> Como dá conta F. MOSCHETTI, *Ob. Cit.*, pág. 236), afirmando, porém, a existência, no ordenamento tributário italiano, de uma “*stupefacente violazione del principio di capacità contributiva proprio sotto tale irrinunciabile aspetto* (sublinhado nosso)”.

<sup>24</sup> Cfr. HERRERA MOLINA, *Ob. Cit.*, pág. 120.

<sup>25</sup> Cfr. CASALTA NABAIS, *Ob. Cit.*, pág. 522.

habitação) e existência humana (instrução e educação), enquanto pressupostos respectivamente do direito à vida e a uma vida minimamente digna como ser humano”<sup>26</sup>.

A capacidade de contribuir para os encargos públicos pressupõe, dessa forma, a isenção de um mínimo afecto à satisfação das necessidades mais básicas da pessoa<sup>27</sup>.

E não se trata apenas de um mínimo de existência pessoal, já que as mesmas considerações são suficientemente pertinentes para justificar, também, a não tributação dos rendimentos essenciais à sobrevivência da família. Desta forma, também os gastos necessários para garantir a subsistência da família não podem ser convocados como sinais reveladores de uma capacidade contributiva que –na parte que diz respeito aos rendimentos afectos a esses gastos– não existe<sup>28</sup>...

O princípio da capacidade contributiva impõe, igualmente, que o mínimo isento do pagamento de impostos seja ajustado à realidade. É certo que pela referência à capacidade contributiva não se obtém nenhum critério mensurável que dê uma indicação relativamente forte do rendimento mínimo que não pode ser destinado ao pagamento dos impostos. Todavia, sempre se devem levar em linha de conta as circunstâncias concretas relativas à pessoa (não descurando sinais exteriores relevantes como, por exemplo, o custo de vida) para a determinação desse montante.

É certo, como dá conta HERRERA MOLINA, que “no limite, o controlo do mínimo existencial absoluto só poderia realizar-se com base em dados estatísticos” onde fosse possível ressaltar todas as despesas necessárias (porque essenciais) para a sobrevivência das pessoas<sup>29</sup>.

A jurisprudência do BVERFG tem, também, reconhecido que o mínimo de existência deve determinar-se de forma a que “cubra, em todos os casos, as necessidades mínimas”<sup>30</sup>, uma vez que “o ponto de partida constitucional é o de que o Estado não deve tributar o rendimento do contribuinte quando este seja necessário para alcançar as condições mínimas requeridas por uma existência humana

---

<sup>26</sup> *Idem.*

<sup>27</sup> Assim, também, MARÍN-BARNUEVO FABO (*La protección del mínimo existencial en el ámbito del Impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Colex, 1996, pág. 25) afirma que: “do princípio da capacidade contributiva pode deduzir-se a proibição de submeter a tributação um primeiro patamar de rendimentos dos cidadãos que deve necessariamente ser destinado à satisfação das suas necessidades básicas, pois a sua inexorável afectação a gastos de todo indisponíveis para o sujeito passivo –e que gozam de protecção constitucional– faz que tais rendimentos não sejam indicativos da aptidão para contribuir para os encargos públicos”.

<sup>28</sup> Cfr. com HERRERA MOLINA, *Ob. Cit.* pág. 121.

<sup>29</sup> *Idem.*

<sup>30</sup> A decisão do BVERFG de 25-9-1992 encontra-se comentada por GARCÍA FRÍAS, *El mínimo de existencia en el impuesto sobre la renta alemán*, in *Revista Información Fiscal*, 3, 1994, pp. 51s..

digna”. Mínimo esse que não pode, portanto, ser sujeito ao pagamento dos impostos sob pena de se violar o princípio da tributação segundo a capacidade contributiva.

A jurisprudência constitucional italiana subscreve, também, semelhante entendimento ao afirmar “não podem deixar de ficar isentos do pagamento dos impostos aqueles sujeitos que *percepiscono redditi tanto modesti da essere appena sufficienti a sodisfare i bisogni elementari della vita*”<sup>31</sup>, sob pena de se violar o princípio da capacidade contributiva.

A configuração do direito ao mínimo de existência como um direito fundamental não pode, portanto, deixar em claro a referência à capacidade contributiva como pressuposto da tributação.

Todavia, apesar da valência constitucional de tal princípio, importa realçar que a referência, neste âmbito, a um direito fundamental, não deixa de resultar de outros preceitos constitucionais e de normas constantes de documentos internacionais que reconhecem, precisamente, certos direitos cuja menção é pertinente para a fundamentação do mínimo de existência como um direito fundamental.

## **2. Dignidade da pessoa humana. Fundamentação.**

Os direitos fundamentais são direitos intrinsecamente ligados à afirmação-reconhecimento da dignidade da pessoa humana. De facto, a matéria relativa aos direitos fundamentais tem como dimensão axiológica fundamentante a dignidade da pessoa humana.

É, em primeiro lugar, a referência à dignidade da pessoa humana que impõe a não tributação dos rendimentos mínimos vitais para a existência digna da pessoa. Esse entendimento foi expressamente reconhecido pelo BVERFG que afirmou a necessidade de o Estado “isentar [do pagamento de impostos] o rendimento do contribuinte quando este seja necessário para alcançar as condições mínimas requeridas por uma existência condigna”<sup>32</sup>.

Não podemos deixar de reconhecer, em segundo lugar, que o Estado tem obrigação de respeitar a dignidade da pessoa. Daí que a intervenção estatal nunca chegar ao ponto de afectar ao pagamento dos impostos os rendimentos considerados vitais para assegurar um mínimo de existência digna às

---

<sup>31</sup> Corte Costituzionale, 10-07-1968 n.97, seguimos a indicação de GIANNI MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, G. Giappichelli Editore, Torino, 1991, pág.115.

<sup>32</sup> BVERFGE, 82, 60, 85; decisões citadas por HERRERA MOLINA, *Ob. Cit.*, pág. 122.

peessoas. Como afirma E. BENDA, a intervenção do Estado por via fiscal não pode ir tão longe ao ponto de privar as pessoas dos seus mais elementares fundamentos de existência, na medida em que “o art. 1.1 da GG impõe, em todo o caso, que não se despoje o indivíduo dos recursos indispensáveis a uma existência digna”<sup>33</sup>.

Na verdade, se o respeito pela dignidade humana impõe do Estado uma determinada intervenção prestadora, seria no mínimo contraditório que se admitisse um dever de contribuição para os encargos públicos que não reconhecesse as necessidades individuais e familiares das pessoas.

Todavia, a referência à dignidade da pessoa humana, se bem que se afigura como um importante princípio fundamentante da matéria dos direitos fundamentais, não é suficiente, só por si, para que se possa afirmar *tout court* a existência de um direito fundamental quando isso não resulte do texto constitucional<sup>34</sup>. Torna-se, portanto, necessário aferir em que medida é que a não tributação dos rendimentos essenciais à existência humana se pode configurar, atendendo ao texto constitucional, como um direito fundamental.

Se não podemos ignorar que, numa vertente positiva, os direitos fundamentais impõem que o Estado os respeite e que crie condições para a sua efectiva realização, já numa vertente negativa, eles devem impor que o Estado não tribute aqueles rendimentos indispensáveis para manter a vida, a saúde, a integridade da pessoa, entre outros<sup>35</sup>.

### **3. A não tributação do mínimo de existência e outros direitos fundamentais**

#### **3.1. O mínimo de existência e o direito à vida**

---

<sup>33</sup> E. BENDA (in BENDA, MAIHOFFER, VOGEL, HESSE, HEYDE, *Handbuch des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, Ed. Utilizada: Trad. de A.López Pina: *Manual de derecho constitucional*, Marcial Pons, 1996) pág. 126.

<sup>34</sup> Lembre-se, a propósito desta problemática, que a Assembleia Constituinte rejeitou a proposta de fazer constar do art. 16.º, n.º1 da CRP a referência a direitos “decorrentes da inviolabilidade da pessoa humana”. Sobre o problema, J. MIRANDA, *Manual de direito constitucional*, Vol. IV, Coimbra Editora, 2000, pág. 161 e VIEIRA DE ANDRADE, *Os direitos fundamentais na constituição de 1976*, Almedina, 1983, pág. 133.

<sup>35</sup> Assim, D. LEITE DE CAMPOS/M. LEITE DE CAMPOS, *Ob Cit.*, pág. 133.

A isenção do mínimo de existência é, segundo TEIXEIRA RIBEIRO, justificada pelo direito à vida. O Estado negaria o direito à vida se exigisse aos cidadãos uma parte do que estritamente precisam para subsistir, pois dificilmente se compreenderia que o Estado, “tributando-os, ainda agravasse a sua penúria”<sup>36</sup>.

A posição do saudoso Professor de Coimbra tem como substrato o entendimento de que o direito à vida implica um direito à sobrevivência. A dignidade da pessoa humana impõe que os indivíduos (*rectius*, as pessoas) disponham de condições mínimas de sobrevivência, tendo, por isso, o direito de não ver tributados os rendimentos indispensáveis a garantir esse mínimo de condições reclamados por uma existência digna.

Note-se que a existência de um direito à sobrevivência tem sido posto em destaque como “direito a reclamar do Estado as prestações existenciais indispensáveis a uma vida minimamente digna”<sup>37</sup>, todavia, mal se compreenderia que o Estado, obrigado a prestar esse mínimo, pudesse subtrair-lo dos rendimentos dos contribuintes considerados essenciais para a sua existência com dignidade.

Este último problema é, também, abordado por VIEIRA DE ANDRADE que se interroga sobre o reconhecimento de um direito à sobrevivência, enquanto direito de personalidade, entendido como um direito análogo aos direitos, liberdades e garantias<sup>38</sup>. E parece, de facto, que esse direito à sobrevivência, directamente decorrente do reconhecimento da ineliminável dignidade da pessoa humana, não deixa de ser reconhecido pela constituição na medida em que se assegura, através das várias disposições relativas aos direitos fundamentais, o direito a dispor de condições mínimas de subsistência com dignidade. Ora, a nosso ver, não poderá deixar de se admitir que se o Estado está obrigado a assegurar essa sobrevivência, não pode –com a espada da imposição tributária– coarctar à pessoa humana aquela parcela de rendimentos que se devem considerar indispensáveis para lhe assegurar a sua existência.

---

<sup>36</sup> TEIXEIRA RIBEIRO, *Ob. Cit.*, pág. 223.

<sup>37</sup> G.CANOTILHO/V. MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3ª Ed., Coimbra Editora, 1993, pág. 176.

<sup>38</sup> VIEIRA DE ANDRADE, *Ob. Cit.*, pág. 203, nota 28.

### 3.2. O mínimo de existência e o direito ao livre desenvolvimento da personalidade

Outros autores, como HERRERA MOLINA, fazem decorrer o direito à não tributação dos rendimentos mínimos de existência do direito ao livre desenvolvimento da personalidade<sup>39</sup>.

O direito ao livre desenvolvimento da personalidade foi introduzido expressamente no texto constitucional na revisão de 1997 no art. 26.º sob a epígrafe “outros direitos pessoais”. Tal direito está também previsto no art. 2.1 da GG (*freie Entfaltung der Persönlichkeit*) e, também a Constituição Espanhola lhe faz menção expressa no art. 10.º n.º1 (*el libre desarrollo de la personalidad*). Temos, no entanto, algumas dificuldades em abordar, de forma imediata, o direito a um mínimo de existência a partir do direito ao livre desenvolvimento da personalidade. Sempre se poderá afirmar, todavia, que esse direito não poderá deixar de pressupor a não tributação dos rendimentos essenciais à existência na medida em que se reconheça que à pessoa humana deverá ser assegurada a existência de condições mínimas no que tange com o desenvolvimento da sua personalidade e, nessa medida, dificilmente se configurará como legítima –à luz da dignidade da pessoa humana– que o Estado venha tributar os rendimentos que constituam esse mínimo.

O direito ao livre desenvolvimento da personalidade deve implicar um mínimo de condições físicas para a sua efectiva realização e, nessa esteira, o Estado deve respeitar a esse mínimo, não podendo, por isso, atingi-lo com a tributação. Tal argumentação não deixa, no entanto, de se prefigurar como constituindo um entendimento-limite desse normativo constitucional<sup>40</sup>, mas ainda compatível com a imanente intencionalidade prático-normativa recortante do preceito constitucional.

Refira-se, finalmente, no que tange com a fundamentação do direito ao mínimo de existência expendida por HERRERA MOLINA, que ela deve ser particularmente entendida à luz do ordenamento constitucional espanhol que refere na mesma disposição a “dignidade da pessoa, os direitos invioláveis que lhe são inerentes, o livre desenvolvimento da personalidade (...) [como] fundamento da ordem política e da paz social” e, assim deve entender-se que a dignidade da pessoa humana é, ainda aqui,

---

<sup>39</sup> HERRERA MOLINA, *Fundamento y configuración del mínimo personal y familiar*, in *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, *Cit.*, pág. 2.

<sup>40</sup> O art. 26.º deve ser entendido, na matéria em questão, como o reconhecimento do direito da pessoa humana à *autodeterminação*, devendo, no entanto, ser compreendido em relação com os demais direitos constitucionalmente reconhecidos. Sobre o assunto, C. VENTURA, *Os direitos fundamentais à luz da quarta revisão constitucional*, in *Boletim da Faculdade de Direito*, Vol. LXXIV, Coimbra, 1998, pág. 502.

chamada a actuar em primeira linha. Assim, nesse contexto, não é difícil compreender a afirmação do autor segundo a qual “do respeito pelo livre desenvolvimento da personalidade pode deduzir-se que os poderes públicos não possam privar um sujeito dos rendimentos que obtém com o seu trabalho até ao ponto de o colocar em situação de ter de se socorrer de subsídios sociais, pois assim estar-se-ia a incentivar a pessoa a não trabalhar, colocando-se assim em perigo o livre desenvolvimento da sua personalidade (além de se lesionar provavelmente o dever e o direito ao trabalho garantidos pela constituição)”<sup>41</sup>.

### 3.3. O mínimo de existência e o direito dos trabalhadores

Existem, também, outras disposições constitucionais que podem ser invocadas para reconhecer, de forma pertinente, o direito à não tributação dos rendimentos mínimos essenciais à existência como um direito fundamental jurídico-positivamente vigente à luz do nosso texto constitucional.

Assim, o art. 59.º, integrado no capítulo relativo aos direitos e deveres económicos, consagra o direito dos trabalhadores “à retribuição do trabalho, segundo a quantidade, natureza e qualidade, observando-se o princípio de que para trabalho igual salário igual, *de forma a garantir uma existência condigna*”<sup>42</sup>, sendo que, nos termos do n.º2, al. a) “incumbe ao Estado assegurar o estabelecimento e a actualização do salário mínimo nacional, tendo em conta, entre outros factores, as necessidades dos trabalhadores, o aumento do custo de vida (...)”.

Quanto ao normativo em questão, importa reconhecer que apesar de tal direito fundamental se encontrar expressamente referido no título III –que refere os direitos e deveres económicos, sociais e culturais–, estamos aqui perante um direito fundamental, ao qual se deve aplicar, nos termos do art.

---

<sup>41</sup> HERRERA MOLINA, *Ob Cit*, 2000, pág. 13.

<sup>42</sup> O art.23.º, n.º3, da DUDH consagra também que “quem trabalha tem direito a uma remuneração equitativa e satisfatória, que lhe permita e à sua família uma existência conforme com a dignidade humana, e completada, se possível, por todos os outros meios de protecção social. Logo, parece notório que a “existência conforme com a dignidade humana” se deve configurar também como um limite mínimo à imposição fiscal reconhecendo-se um direito fundamental à não tributação dos rendimentos vitais para uma “existência conforme com a dignidade humana”.

17.º, o regime constitucionalmente consagrado para os direitos, liberdades e garantias, uma vez que se trata de um direito fundamental de natureza análoga aos direitos enunciados no título II<sup>43</sup>.

A relação do direito ao mínimo de existência com as normas *supra* referidas é posta em destaque por F. MOSCHETTI<sup>44</sup>. Note-se que, apesar de o autor italiano remeter a isenção dos rendimentos essenciais à existência da pessoa humana para o princípio da capacidade contributiva (expressamente previsto no texto constitucional italiano), não deixa de referir, contudo, que para a determinação do *quantum* de isenção é importante considerar outras normas constitucionais garantísticas da dignidade da pessoa humana. Nessa medida, além de referir os arts. 2.º e 3.º da Constituição Italiana (que mencionam, respectivamente, os direitos invioláveis do homem e a sua igual dignidade social), MOSCHETTI destaca a especial relevância do art. 36.º da Constituição Italiana <sup>45</sup> para a determinação do mínimo de existência. Afirma, assim, que se o direito do trabalhador a uma retribuição que lhe permita assegurar uma existência digna “vale perante a entidade patronal, deve valer –por maioria de razão– no confronto com o Estado” que deve assegurar –não tributando os rendimentos indispensáveis à existência– “um mínimo para uma existência *libera e dignitosa*” de acordo com a dignidade da pessoa humana, defendendo mesmo que “se viola o princípio da capacidade contributiva não só se o mínimo de existência não for considerado nos impostos que o deviam prever, como também se o seu *quantum* for determinado num nível que não assegure uma existência *libera e dignitosa* para o contribuinte e para a sua família”.

Colocando –temporariamente...– de parte o problema da determinação do *quantum* que deve estar isento de tributação, o art. 59.º ao afirmar que a retribuição do trabalho deve garantir uma existência condigna não deixa de constituir um forte apoio para a fundamentação da isenção do mínimo de existência como um direito fundamental. Na verdade, afigurar-se-ia como pouco crível que, depois de se estabelecer um salário mínimo em função das necessidades dos trabalhadores, venha o Estado, a título do pagamento dos impostos, subtrair aos cidadãos os rendimentos onde assenta a subsistência digna.

<sup>43</sup> Cfr. VIEIRA DE ANDRADE, *Ob. Cit.*, pág. 212 e GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, *Fundamentos da Constituição*, Coimbra Editora, 1991, pág. 125.

<sup>44</sup> F. MOSCHETTI, *Ob. Cit.*, pp. 257s..

<sup>45</sup> “Il lavoratore há diritto ad una retribuzione proporzionata alla quantità e qualità del suo lavoro e **in ogni caso sufficiente ad assicurare a sé e alla famiglia un’esistenza libera e dignitosa**”.

Se o princípio da dignidade da pessoa humana deve ser visto como o pressuposto directo do direito fundamental reconhecido no art. 59.º, não é menos verdade que é também esse princípio que justifica a não tributação dos rendimentos essenciais à existência da pessoa. É essa ideia que justifica as palavras de F. MOSQUETTI quando afirma a “existência de uma *riqueza* intangível: de igual modo que deve ser dada, não pode ser tirada”<sup>46</sup>.

Refira-se, porém, desenvolvendo as considerações expendidas pelo autor, que o “salário mínimo vital”<sup>47</sup> não oferece grande virtualidade na determinação do *quantum* isento se não tiver na devida conta o particular circunstancialismo pessoal e familiar da pessoa concreta. A valia do recurso ao art. 59.º da CRP (que corresponde, no essencial, ao art. 36.º da Constituição Italiana) está não só no apuramento do montante isento, mas também na fundamentação –ainda que analogicamente convocada– da referência à isenção do mínimo de existência como um direito jurídico-positivamente vigente no nosso ordenamento constitucional como um direito fundamental de natureza análoga à dos direitos, liberdades e garantias.

Em último lugar, deve reconhecer-se que pertinência de um direito à não tributação do rendimento essencial à existência digna da pessoa é particularmente marcante no que toca à tributação dos rendimentos do trabalho<sup>48</sup>. É que, se a fonte que origina os rendimentos é a própria pessoa, devem-lhe ser asseguradas as condições vitais mínimas que permitam a continuidade da fonte que origina os rendimentos.

A tributação dos rendimentos do trabalho não pode incluir, no apuramento da matéria colectável, aqueles rendimentos que devam ser considerados como indispensáveis para a existência da pessoa humana. Mal se compreende, portanto, que o Estado tribute esse mínimo vital deixando a pessoa, por essa via, sem condições para manter os rendimentos mínimos de que necessita para viver. No limite, seria a tributação a por em causa a própria existência da pessoa e a desconsiderar as necessidades básicas essenciais para a sobrevivência da actividade laboral geradora dos rendimentos.

---

<sup>46</sup> F. MOSQUETTI, *El principio de capacidad contributiva*, Instituto de estudios fiscales, Madrid, 1980, pág. 269.

<sup>47</sup> *Idem*.

<sup>48</sup> O que não significa, por sua vez, que a demais tributação não deva considerar a isenção do mínimo de existência.

### 3.4. O direito à segurança social

O mesmo sentido decorre do disposto no art. 63.º da CRP que consagra o direito à segurança social que G.CANOTILHO/V. MOREIRA referem como tratando-se de um dos mais elementares direitos à sobrevivência<sup>49</sup>.

Se o presente direito traz à evidência a imperiosa necessidade de o Estado fornecer determinadas prestações para a efectivação do direito à segurança social, nomeadamente naquelas específicas situações onde se verifica a falta ou diminuição de meios de subsistência (n.º3), mal se compreenderia que o Estado “contribuisse”, com a imposição fiscal, para uma situação de carência ao fazer incidir a tributação sobre os rendimentos essenciais à existência da pessoa. Assim o afirma o BVERFG (29-05-1990) quando menciona que nenhum contribuinte poderá ficar “numa situação tal que tenha de reclamar por auxílio social para cobrir as suas necessidades mínimas em consequência do pagamento de impostos”.

A relação com o direito à segurança social é também destacada pelo BVERFG ao afirmar, na decisão – já referida– de 25-9-1992, que “a quantia do mínimo existencial depende da situação económica geral e da necessidade mínima reconhecida pela comunidade jurídica. O valorar destas circunstâncias cabe ao legislador, todavia, na medida em que estejam reguladas determinadas ajudas sociais (...), o mínimo isento não pode ser inferior a esses montantes” uma vez que o respeito por esse mínimo impõe ao legislador tributário que “deixe nas mãos do sujeito passivo aquela parte dos rendimentos que o Estado põe nas mãos dos ‘indigentes’ para que estes possam satisfazer as suas necessidades mínimas”.

Nesta medida, o fundamento constitucional do direito à não tributação dos rendimentos mínimos essenciais para uma existência digna não resulta apenas do princípio da dignidade da pessoa humana, mas também do reconhecimento do Estado social<sup>50</sup>. Desta forma, “como o Estado está obrigado a

<sup>49</sup> G. CANOTILHO/V. MOREIRA, *Ob. Cit.*, 1993, pág. 338.

<sup>50</sup> G. CANOTILHO/V. MOREIRA (*Ob. Cit.*, 1993, pág. 338) afirmam que a CRP, na medida em que reconhece de forma extensa e protege de forma intensa os direitos sociais, “qualifica o Estado como Estado social”. Também na Alemanha se procede a tal qualificação em virtude do art. 20.1 da Lei Fundamental que contém uma referência expressa ao Estado social. Sobre a isenção do mínimo de existência e o Estado social, vejam-se as referências feitas por J. LANG (*Die Bemessungsgrundlage...*, *Cit.*, pág. 191) que refere diversas decisões do *Bundesverfassungsgericht* onde se aborda o *Sozialstaatsprinzip*.

assegurar ao cidadão sem recursos condições mínimas requeridas [requeridas por uma existência digna], (...) não pode privar o cidadão dos rendimentos que este obtém até ao limite do mínimo necessário para a sua existência” (BVERFG, 29-5-1990).

O direito à segurança e ao auxílio social mostra, pois, que se pode falar num direito fundamental ao mínimo de existência (em virtude do não pagamento de impostos) na parte em que a tributação verse sobre rendimentos que devam ser considerados indispensáveis para a sobrevivência da pessoa. Na verdade, os contribuintes não podem, pelo cumprimento do seu dever de pagar impostos, ficar numa situação de carência tal que os obrigasse a recorrer à ajuda estatal.

Ora, nesse entendimento reside um importante contributo para reforçar a ideia de que a isenção da tributação dos rendimentos vitais à existência como um direito fundamental não só arranca do princípio da dignidade da pessoa humana, como resulta jurídico-positivamente acolhido no texto constitucional em diversas disposições relativas aos direitos fundamentais.

Dificilmente se compreende, aliás, que tendo o Estado instituído um regime onde se presta um mínimo a quem dele necessite para a sua sobrevivência (o rendimento mínimo garantido criado pela Lei n.º 19-A/96 de 29 Junho e regulamentado pelo Decreto-Lei n.º 196/97, de 31 de Julho), possa admitir a tributação nos casos onde as pessoas nem desse mínimo disponham... De forma que, a tributação não deve (*rectius*, pode) deixar a pessoa numa situação que a obrigue a reclamar auxílio social para satisfazer as suas necessidades mínimas –como refere o BVERFG na já mencionada decisão de 25 de Setembro de 1992.

Consequentemente, não pode deixar de se reconhecer –como o próprio Estado, como se referiu, reconhece– a existência de um *quantum satis*, um rendimento mínimo vital, que não pode ser tributado sem ofender a dignidade da pessoa humana<sup>51</sup>.

---

<sup>51</sup> MÔNICA LEITE DE CAMPOS/DIOGO LEITE DE CAMPOS (*Ob. Cit.*, pág. 133), afirmam mesmo que “com o aprofundamento do Estado Social, a isenção do mínimo de existência tende a tornar-se uma isenção do médio de existência” em homenagem aos direitos das pessoas.

### 3.5. Outras referências jusfundamentais

#### $\alpha$ – A Declaração Universal dos Direitos do Homem

O artigo 16.º, n.º2 da CRP dispõe que “os preceitos constitucionais e legais relativos aos direitos fundamentais devem ser interpretados e integrados de harmonia com a Declaração Universal dos Direitos do Homem”. Tal significa que aquele texto internacional exerce, sobre a nossa lei fundamental, uma influência não desprecianda. No entender de J. MIRANDA<sup>52</sup>, a Declaração projecta-se sobre as normas constitucionais “moldando-as e emprestando-lhes um sentido que caiba dentro do sentido da Declaração ou que mais dele se aproxime”, sendo que, por isso, a Declaração Universal deve ser convocada para esclarecer o sentido jurídico-normativo dos preceitos relativos aos direitos fundamentais.

Consequentemente, a Declaração pode ser convocada para “completar os direitos (...) constantes da Constituição com (...) direitos que se encontrem na Declaração”<sup>53</sup>, o que significa que, no recorte do âmbito e do sentido dos direitos fundamentais constitucionalmente previstos (ainda que não só para estes, como se referiu), se deve ter em conta as disposições constantes do texto internacional em questão.

Assim, no que diz respeito ao sentido que imputámos aos artigos já referidos, importa ter em conta o disposto no art. 25.º, n.º1, da DUDH onde se afirma que “toda a pessoa tem direito a um nível de vida suficiente para lhe assegurar e à sua família a saúde e o bem-estar, principalmente quanto à alimentação, ao vestuário, ao alojamento (...)”. Ora, este artigo não deixa de potenciar o entendimento que deixámos expresso quando abordámos o direito a uma retribuição que permita assegurar uma existência condigna e o direito à segurança social. Destarte, reafirmamos –após a consideração da DUDH– que o Estado não pode tributar os rendimentos que devam ser considerados essenciais a garantir esse nível de vida no que concerne com a satisfação das necessidades mais elementares das pessoas e que isso constitui um direito fundamental que importa reconhecer a todo o ser humano.

#### $\beta$ – A jurisprudência do Tribunal Constitucional<sup>54</sup>

---

<sup>52</sup> J. MIRANDA, *Ob. Cit.*, pág. 158 e *A Constituição de 1976 –Formação, Estrutura, Princípios fundamentais*, Livraria Petrony, 1978, pp. 180s.

<sup>53</sup> Como parece admitir J. MIRANDA, *Ob. Cit.*, pág. 161.

<sup>54</sup> Consideraremos, brevemente, algumas preocupações acolhidas nas seguintes decisões do Tribunal Constitucional:

Começamos por fazer referência ao Ac. 318/99, onde a principal questão *sub judice* versava sobre a penhora de vencimentos ou salários (cfr. art. 824.º do CPC). Entendeu o Tribunal Constitucional –TC– que a admissibilidade da penhora de vencimentos ou salários inferiores ao salário mínimo nacional é inconstitucional porque atenta contra a dignidade da pessoa humana. A fundamentação que subjaz à dita decisão vai no sentido de que o salário mínimo nacional corresponde à “remuneração básica estritamente indispensável para satisfazer as necessidades impostas pela sobrevivência digna” da pessoa, sendo que a preterição desse mínimo “não pode deixar de conter em si a ideia de que a sua atribuição corresponde ao montante mínimo considerado necessário para uma subsistência digna do respectivo beneficiário”. Afirma-se, pois, na decorrência de outras decisões do mesmo tribunal, que se pode extrair do texto constitucional o direito a um mínimo de sobrevivência baseado na dignidade da pessoa humana. Assim, também o Ac. n.º 349/91, de 3 de Julho, afirma a indispensabilidade da “garantia de uma sobrevivência minimamente digna” referindo-se ao carácter fundamental da protecção de “um mínimo de sobrevivência”.

Nessa linha argumentativa, pode, finalmente, focar-se o Ac. n.º 232/91 de 23 de Maio, onde se expressa que “o respeito incondicional pela dignidade da pessoa humana exige, antes de mais, a garantia de um mínimo de sobrevivência”.

As considerações tecidas pelo TC não deixam, *mutatis mutandis*, de se afigurar pertinentes para a matéria que consideramos. No fundo, a relevância do entendimento de que a pessoa –por respeito à sua dignidade humana– deve dispor de um mínimo, não pode deixar de ter uma consequente refracção em matéria tributária. E, nessa base, o Estado não pode tributar os rendimentos mínimos directamente relacionados com a satisfação das necessidades básicas da pessoa, sendo que essa isenção do imposto resulta –a nosso ver– da existência de um direito fundamental à não tributação dos rendimentos *vitais* para a sobrevivência da pessoa.

---

Acórdão n.º 349/91 – *in* Acórdãos do Tribunal Constitucional, Vol. 19.º; Acórdão n.º 232/91 – *in* Acórdãos do Tribunal Constitucional, Vol. 19.º e Acórdão n.º 318/99 – Processo n.º 855/98, publicado no D.R., IIª Série, n.º 247 de 22 de Outubro de 1999.

#### 4. Referência ao art. 6.º, n.º1, al. a) da Lei Geral Tributária –LGT

Como mencionámos logo no início do presente trabalho, partimos do próprio texto constitucional para afirmar a existência do direito à não tributação dos rendimentos essenciais à satisfação das necessidades vitais da pessoa como um direito fundamental.

É certo que esse direito não se encontra, *expressis verbis*, formulado na Constituição, mas resulta, como pretendemos afirmar, do respeito pela dignidade da pessoa humana em articulação com outros preceitos relativos aos direitos fundamentais. É, em nosso entender, um direito fundamental que, como tal, está reconhecido na Constituição e que tem, como veremos, natureza análoga à dos direitos, liberdades e garantias.

Para quem não perfilhe o entendimento que vimos expressando não fica, porém, vedada a possibilidade de considerar o direito a um mínimo de existência como um direito fundamental, na medida em que a Constituição reconhece, no seu art. 16.º, n.º1 que “os direitos fundamentais consagrados na Constituição não excluem quaisquer outros constantes das leis e das regras aplicáveis de direito internacional”. Tal norma abre, então, o catálogo dos direitos fundamentais cujo reconhecimento ainda possa ser imputado ao texto constitucional a outros direitos que, apesar de não resultarem do texto constitucional, partilham do mesmo “*critério de substância*” relativamente ao qual se deve referir a matéria dos direitos fundamentais<sup>55</sup>.

Nesse contexto, poder-se-ia invocar o art. 6.º, n.º1, al. a) da LGT –que refere expressamente a necessidade da tributação directa ter em conta “a necessidade de a pessoa singular e o agregado familiar a que pertença disporem de rendimentos e bens necessários a uma existência digna”– como correspondendo a um direito materialmente fundamental de não ser tributado o mínimo indispensável a uma existência digna.

Ressalvando melhor opinião, não cremos que seja necessário expender tal argumentação de forma a reconhecer a não tributação do mínimo de existência como um direito fundamental. Esse direito

---

<sup>55</sup> Sobre a problemática dos “direitos materialmente fundamentais” à luz do art. 16.º, n.º1 da CRP veja-se: VIEIRA DE ANDRADE, *Ob Cit.*, pp. 76s.; G. CANOTILHO/VITAL MOREIRA, *Ob Cit.*, pp. 115s.; G. CANOTILHO, *Direito constitucional e teoria da constituição*, 4ª Ed., Almedina, 2000, pp. 397s e J. MIRANDA, *Ob. Cit.*, pág. 162.

resulta ainda do texto constitucional; esse direito pode (*rectius*, deve) ser retirado/reconhecido a partir das normas constitucionais que salvaguardam a existência de um mínimo indispensável à pessoa.

O entendimento da Comissão encarregue de elaborar o ante-projecto da Lei Geral Tributária, foi, aliás, o de explicitar o que já resultava da Constituição –o mesmo fazendo, na verdade, quanto ao princípio da capacidade contributiva que a LGT refere no seu art. 4.º, n.º1, que apesar de não estar consagrado, *expressis verbis*, na Constituição, acaba por estar fortemente ancorado na nossa lei fundamental–, e de não deixar de referir, na parte relativa aos princípios gerais da ordem tributária, a imperiosa “necessidade” de se respeitar a isenção do mínimo de existência. É nessa esteira que LEITE DE CAMPOS/SILVA RODRIGUES/JORGE SOUSA (2000: 54) referem que os direitos da pessoa “impõem a não tributação dos rendimentos necessários à satisfação das necessidades (...) para manter a vida, a saúde, educação, cultura”.

## **5. Natureza do direito à não tributação dos rendimentos essenciais à existência**

A CRP distingue, quanto aos direitos fundamentais, os chamados direitos, liberdades e garantias dos direitos económicos e sociais. A distinção não é despicienda já que aqueles dispõem de uma específica regulamentação jurídico-constitucional<sup>56</sup> que se aplica, igualmente, aos direitos fundamentais de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias (*ex vi* do disposto no art. 17.º).

Daí que se imponha a caracterização do direito a não pagar impostos sobre os rendimentos essenciais à existência da pessoa humana no que diz respeito à sua natureza jusfundamental.

---

<sup>56</sup> Regime esse que decorre do art. 18.º (aplicabilidade directa– n.º1; vinculação de entidades públicas e privadas– n.º1, *in fine*; reserva de lei para a sua restrição– n.º 2 em relação com o art. 165.º, n.º1, al.b); necessidade de autorização expressa para a sua restrição– n.º2; proporcionalidade na restrição– n.º2; generalidade e abstracção das leis restritivas– n.º3; não retroactividade das leis restritivas–, n.º3; intangibilidade do conteúdo essencial– n.º3); do art. 19.º, n.º1 (quanto à suspensão do exercício dos direitos, liberdades e garantias); do art. 21.º (direito de resistência); do art. 22.º (responsabilização civil do Estado e entidades públicas); do art. 272.º, n.º3 (respeito pelos direitos, liberdades e garantias na prevenção dos crimes) e do art. 288.º d) (respeito das leis de revisão constitucional pelos direitos, liberdades e garantias).

A propósito da caracterização material dos direitos, liberdades e garantias, VIEIRA DE ANDRADE afirma que o seu regime aplica-se “aos direitos susceptíveis de concretização ao nível constitucional” já que o seu conteúdo “é essencialmente determinado (ou determinável) ao nível das opções constitucionais”<sup>57</sup> ao contrário do que sucede com os direitos sociais cujo conteúdo é, “maior ou menor medida, determinado por opções do legislador ordinário, ao qual a Constituição confere poderes de determinação ou concretização”, sendo que “só a intervenção *autónoma* do legislador ordinário pode *definir* o seu conteúdo, concretizando o preceitos respectivos e desenvolvendo assim a intenção normativa em termos de produzir direitos certos e determinados”<sup>58</sup>.

Este critério, afinado à luz do regime especial dos direitos, liberdades e garantias, permite afirmar, desde logo, que enquanto no âmbito dos direitos económicos, sociais e culturais –que correspondem, na sua essência, a direitos a prestações estaduais– é ao legislador que cabe, dentro do quadro constitucionalmente traçado, a moldagem do direito em termos de definição e determinação do seu conteúdo, já no caso dos direitos, liberdades e garantias a “Constituição vincula apertadamente o legislador e, expressa ou implicitamente, determina as soluções”<sup>59</sup> que não podem deixar de ser legislativamente consagradas<sup>60</sup>.

Já GOMES CANOTILHO, perante “as dificuldades de selecção de um critério material susceptível de se converter em operador hermenêutico seguro” que permita delimitar substancialmente o âmbito dos direitos, liberdades e garantias, acaba por procurar nas suas dimensões fundamentalmente caracterizadoras os traços principais pelos quais se poderá delimitar a matéria respeitante aos direitos, liberdades e garantias<sup>61</sup>.

Embora não seja esta a sede apropriada para o tratamento dogmático desta problemática, sempre importará afirmar que a fronteira substancial que recorta os direitos, liberdades e garantias não poderá

---

<sup>57</sup> VIEIRA DE ANDRADE, *Ob. Cit.* pág. 198.

<sup>58</sup> VIEIRA DE ANDRADE, *Ob. Cit.* pp. 198s..

<sup>59</sup> *Idem.*

<sup>60</sup> G. CANOTILHO (*Ob. Cit.* pág. 394) afirma, no entanto, que o critério exposto não deixa de se deparar com algumas dificuldades no que diz respeito aos direitos, liberdades e garantias procedimentalmente dependentes de actos legislativos concretizadores.

<sup>61</sup> G. CANOTILHO, *Ob. Cit.* pp. 394s.. Assim, para o autor, as normas referentes aos direitos, liberdades e garantias consagram uma pretensão jurídica individual a favor do seu titular (e daí a referência à aplicabilidade directa e à determinabilidade constitucional dessas normas)– refere-se, assim, a direitos *self executing*, que se afirmam independentemente da sua concretização pelos poderes públicos; a sua “referência primária” reside na sua “*função de defesa*” que consubstancia uma proibição de agressão (e um dever de abstenção) por parte dos destinatários passivos; sendo que, associada à existência de uma pretensão jurídica autónoma deve estar a possibilidade de se recorrer aos tribunais para satisfazer essa pretensão.

deixar de ser traçada senão em face das disposições constitucionais que materializam os direitos, liberdades e garantias.

De tais disposições resulta que esses direitos não só não estão dependentes das opções de “política legislativa”, como se impõem apodicticamente ao legislador, valendo, em virtude disso, quer quando não exista lei, quer quando a lei não reconhece –ou até vai contra–, em todas as dimensões constitucionalmente conformadas, os direitos, liberdades e garantias.

De qualquer forma, mesmo que não se adopte, em toda a sua extensão, o critério exposto, sempre importa reconhecer que o direito à não tributação dos rendimentos essenciais a uma existência digna não pode deixar de ser configurado como um direito fundamental de natureza análoga à dos direitos, liberdades e garantias.

O facto de assentarmos a construção o direito à não tributação do mínimo de existência nos pilares fundamentantes da dignidade ética da pessoa humana –o inviolável núcleo predicativo do *ser-pessoa*– impõe, que este se considere numa dimensão subjectiva<sup>62</sup>; impõe que se considere como um direito subjectivo fundamental, relevando assim, do ponto de vista jurídico-estrutural, como posição jurídica subjectiva (e, sendo expressão da dignidade da pessoa, subjectivizante)<sup>63</sup>.

Ao direito fundamental à isenção do mínimo de existência não pode, portanto, deixar de corresponder uma pretensão jurídica individual, sendo que, com base nessa nota, a *prudentia* dogmática tem remetido para a determinabilidade constitucional do conteúdo dessa pretensão subjectiva, bem como para a aplicabilidade directa dos direitos, liberdades e garantias<sup>64</sup>.

Quanto ao primeiro aspecto, temos de afirmar que o recorte do direito à não tributação do mínimo de existência, traçado a partir dos pressupostos mencionados, não está sujeito a qualquer “política legislativa” dependente, na sua conformação e efectivação, da lembrança (ou, provavelmente melhor, do esquecimento...) do legislador, afirmando-se não na lei, mas na força vinculante da Constituição. É assim, um direito que não vale pela lei, mas que se pode afirmar, como iremos abordar,

---

<sup>62</sup> Segundo VIEIRA DE ANDRADE (*Ob. Cit.* pág. 162), o núcleo de cada preceito ou conjunto de preceitos em matéria de direitos fundamentais é constituído por *posições jurídicas subjectivas*, sendo com base nessas posições subjectivas que se “organiza todo o sistema constitucional de protecção e promoção da dignidade da pessoa humana”.

<sup>63</sup> Sobre as características essenciais do conceito de direito subjectivo fundamental, ver VIEIRA DE ANDRADE, *Ob. Cit.* pág. 171. Cfr., também, com GOMES CANOTILHO, *Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador- Contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*, Coimbra Editora, 1982, pp. 339s..

<sup>64</sup> Colhemos a referência de GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional...*, *Cit.*, pág. 395.

mesmo contra o disposto na lei. É um direito *self executing*, para utilizar a expressão mencionada por GOMES CANOTILHO, que vale mesmo na ausência da concretizadora mediação legislativa<sup>65</sup>.

Também para quem adopte o critério da natureza “defensiva” e “negativa” dos direitos, liberdades e garantias<sup>66</sup> –e conforme estes direitos como contrapólo reclamante da obrigação de abstenção do Estado relativamente à dimensão jurídico-subjectiva eles recortada–, a afirmação do direito à não tributação dos rendimentos essenciais à existência como direito de natureza análoga, nos termos do art. 17.º, não levanta particulares dificuldades. A *função de defesa* que se imputa aos mais dos direitos, liberdades e garantias é aqui particularmente notória uma vez que se reclama a não agressão estadual, por via da imposição tributária, de um mínimo considerado indispensável para uma digna sobrevivência da pessoa humana. Por outras palavras, a tentacular actividade fiscal do Estado não pode retirar à pessoa aqueles rendimentos de que esta careça para a sua sobrevivência já que o reconhecimento da não tributação desses rendimentos mínimos como dimensão jusfundamental de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias impõe-lhe um específico dever de abstenção e não agressão relativamente a esse mínimo que, em nome da dignidade da pessoa humana, não é sacrificável.

Os direitos, liberdades e garantias impõem, de maneira geral, o respeito –que se materializa num dever de *não-interferência* ou *não-intromissão*<sup>67</sup>– dos seus destinatários passivos. Assim, a dimensão passiva do direito fundamental à não tributação do “mínimo de existência” é fundamentalmente constituída pelo dever estadual de não agredir aquele mínimo fazendo recair sobre ele uma imposição fiscal *ad assem*.

Por último, se a possibilidade de o recurso aos tribunais por parte do titular de uma pretensão jurídica subjectiva para a sua efectivação pode ser considerado “um índice relativamente seguro para aquilatar da existência de um direito subjectivo”<sup>68</sup>, a verdade é que, também relativamente ao direito subjectivo fundamental de não tributação do mínimo de existência se deve afirmar a justiciabilidade de tal pretensão subjectiva fundamental. Os titulares de tal pretensão jurídica autónoma podem recorrer aos tribunais quando a tributação coloque em causa os rendimentos essenciais para a existência ao

<sup>65</sup> Cfr. GOMES CANOTILHO, *Ob. Cit.*, pp. 395 e 396.

<sup>66</sup> Referido por GOMES CANOTILHO (*Ob. Cit.*, pp. 393 e 395) que remete para os pareceres da extinta Comissão Constitucional (Cit, nota 11).

<sup>67</sup> Nas palavras de VIEIRA DE ANDRADE (*Ob. Cit.*, pág. 192).

<sup>68</sup> Cfr. Gomes Canotilho (*Ob. Cit.*, pág. 396) que refere, no entanto, como sendo empobrecedora a caracterização dos direitos, liberdades e garantias “a partir da sua indissociabilidade com a dimensão da justiciabilidade”.

incidir sobre eles –o que, como vamos referir, tem manifesta importância prática porque o nosso legislador não garante esse mínimo de existência a todos os contribuintes (!).

## **6. Algumas questões sobre a força jurídica do direito à não tributação dos rendimentos essenciais a uma existência digna.**

O regime constitucional específico dos direitos, liberdades e garantias torna imperioso uma –ainda que breve– explicitação no que tange com a específica consideração do direito subjectivo fundamental à não tributação dos rendimentos essenciais à digna sobrevivência das pessoas.

Exponderemos, assim, algumas considerações relativas a alguns traços marcantes daquele regime no âmbito dogmático que nos propusemos tratar. Abordemos, então, algumas questões quanto à aplicabilidade directa e imediata do direito em questão e ao seu efeito vinculativo perante as entidades públicas.

### **6.1. A aplicabilidade directa e imediata**

A aplicabilidade directa e imediata dos direitos, liberdades e garantias, reveste-se, no que diz respeito ao direito à não tributação do “mínimo de existência”, de uma importância capital no que contende com a sua efectiva aplicação uma vez que o legislador ordinário apenas prevê para alguns contribuintes a não tributação desse mínimo indispensável a uma sobrevivência digna. Não obstante tal facto –que iremos referir mais pormenorizadamente quando mencionarmos o regime legal do mínimo de existência–, a verdade é que este direito fundamental não depende da lei para a sua afirmação. Como

afirma HERBERT KRÜGER, “não são os direitos fundamentais que se movem no âmbito da lei, mas a lei que deve mover-se no âmbito dos direitos fundamentais”<sup>69</sup>, daí que a eficácia imediata que se reconhece aos direitos, liberdades e garantias coloca a legislação num plano subordinado ao respeito por esses direitos que, desta forma, não estão na estrita dependência da programática concretização finalística por parte do legislador.

O direito à não tributação do “mínimo de existência” não é um direito atribuído pelo legislador com os limites que este entenda definir, mas sim um direito reconhecido a partir do texto constitucional e que, pela sua natureza análoga aos direitos constantes do título II da Constituição, é susceptível de valer, por si, “*contra a lei e em vez da lei*”<sup>70</sup>. Tal aspecto é particularmente relevante quanto ao mínimo de existência em face da insuficiente produção legislativa sobre a sua regulamentação.

O nosso entendimento é o de que o direito em causa vale independentemente da produção legislativa –um contribuinte tributado predominantemente por rendimentos por conta própria (fora, portanto, da previsão legislativa do “mínimo de existência”<sup>71</sup>) não deve pagar impostos que incidam sobre os rendimentos que sejam indispensáveis para satisfazer as suas mais básicas necessidades, podendo fazer valer a sua pretensão jurídica subjectiva junto dos tribunais invocando a Constituição na medida em que dela resulta a afirmação de um direito subjectivo fundamental à não tributação desses rendimentos.

## 6.2. A vinculação das entidades públicas

Fortemente implicado com o problema da aplicabilidade directa e imediata do direito à não tributação do “mínimo de existência” está a sua impositiva vinculatividade perante as entidades públicas<sup>72</sup>.

<sup>69</sup> Citado por J. MIRANDA, *Ob. Cit.*, pág. 311 e também referido por GOMES CANOTILHO, *Ob. Cit.*, pág. 431.

<sup>70</sup> VIEIRA DE ANDRADE, *Ob. Cit.*, pág. 259.

<sup>71</sup> Exceptuando o facto de estarem em causa rendimentos provenientes da actividade agrícola, silvícola e pecuária. Ver *Infra* as notas sobre o regime legal da não tributação do mínimo de existência.

<sup>72</sup> Advirta-se que não cabe aqui tratar do problema da vinculação de entidades privadas, pois, como é óbvio, os impostos são a manifestação de um poder tributário que passa à margem de tais entidades privadas.

Para VIEIRA DE ANDRADE, a previsão do art. 18.º, n.º1 –*parte final*–, “deve ser entendida como um “reforço do carácter obrigatório” imputado aos direitos, liberdades e garantias que vem relevar o “dever específico de respeito” pelos direitos fundamentais<sup>73</sup>. Quanto a nós, além de subscrevermos o entendimento referido, adiantamos que esse “reforço”, no âmbito do direito à não tributação do mínimo de existência, assume uma particular importância em face do *impositivo* poder tributário do Estado.

Assim, tendo em conta os pressupostos formais da tributação<sup>74</sup>, há que notar que o primeiro destinatário, vinculado pelo direito à não tributação do mínimo de existência, é o legislador<sup>75</sup>. De facto, a produção legislativa não pode, sob pena de inconstitucionalidade, colocar de lado –ou passar por cima, ultrapassando...– os direitos fundamentais. Os direitos, liberdades e garantias constituem, assim, um limite material à actividade legiferante que não pode, assim, deixar de se conformar senão de acordo (*rectius*, no acordo) com esses direitos<sup>76</sup>. E note-se que a vinculação do legislador não fica por este sentido proibitivo-negativo, mas exprime também a exigência de que toda a produção legislativa se oriente para uma materialmente fundada optimização dos direitos fundamentais<sup>77</sup>.

No que diz respeito à legislação relativa à consideração fiscal dos rendimentos essenciais à sobrevivência da pessoa adiantamos –o ponto em questão será autonomamente desenvolvido– que existe uma relativa preocupação legislativa com o respeito pelas despesas associadas às necessidades básicas da pessoa humana, admitindo-se, por isso, diversas deduções por forma a reduzir a carga fiscal sobre os contribuintes em função da afectação dos rendimentos à satisfação de tais necessidades. Todavia, a legislação existente é, como se irá referir, insuficiente –porque não considera, em todos os casos, um verdadeiro mínimo de existência–, tecnicamente desajustada à consideração desse mínimo –já que opta por um sistema de deduções à colecta, quando, em face da tributação de acordo com o rendimento disponível, devia consagrar um sistema de deduções à matéria colectável– e discriminatória –pois isenta do pagamento de imposto certos rendimentos resultantes do trabalho dependente não o

<sup>73</sup> Cfr. VIEIRA DE ANDRADE, *Ob. Cit.*, pág. 264.

<sup>74</sup> Veja-se, a esse propósito, o art. 103.º, n.º2 da CRP.

<sup>75</sup> HERRERA MOLINA (*Ob. Cit.*, pág. 106) também refere, ainda que a propósito da existência de “um direito fundamental de ser tributado de acordo com a capacidade contributiva”, que “o principal obrigado é o legislador, uma vez que o objecto de tal direito é a carga contributiva individual e os elementos essenciais que a determinam devem estar regulados na lei”.

<sup>76</sup> Cfr. VIEIRA DE ANDRADE, *Ob. Cit.*, pág. 265; GOMES CANOTILHO, *Ob. Cit.*, pág. 432 e J. MIRANDA, *Ob. Cit.*, pág. 316.

<sup>77</sup> Cfr. GOMES CANOTILHO (*Ob. Cit.*, pág. 432) que refere, a esse propósito, a existência de uma “*dimensão positiva da vinculação do legislador*”.

fazendo relativamente a *todos* os rendimentos dos trabalhadores por conta própria e, quando o faz, adopta uma medida diferente (!).

Ora, em face de tal estado das coisas, assume assaz relevância o papel dos tribunais. A estes cabe, nos termos constitucionais, “assegurar [entre outras dimensões] a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos” (art. 202.º, n.º2), estando, como órgãos do Estado que são, vinculados pelos direitos, liberdades e garantias. Assim, se um contribuinte recorrer aos tribunais para fazer valer judicialmente o seu direito subjectivo fundamental de não ser tributado pelo rendimento afecto à satisfação das suas necessidades básicas, o tribunal não pode deixar de atender a essa pretensão fazendo valer esse direito eventualmente contra o estipulado na lei (imagine-se o caso de uma pessoa que presta pequenos serviços que lhe permitem auferir a quantia de 400 contos anuais; ora, provando-se a inexistência de outros rendimentos, e a necessidade dos 400 contos para satisfazer os seus encargos com alimentação, habitação, vestuário, medicação, *etcetera...* o tribunal deve, em homenagem ao direito fundamental à não tributação do mínimo de existência –e, assim, de acordo com o que resulta da Constituição–, decidir pela não tributação daqueles rendimentos que não podem ser considerados como disponíveis, não estando assim verificado o pressuposto material da tributação que é a existência de uma efectiva capacidade contributiva).

O mínimo vital de existência deve, pois, ser referido ao caso e às circunstâncias concretas, variando em função das circunstâncias pessoais e familiares do contribuinte que podem escapar (e escapam...) à previsão legislativa, daí que o juiz, ao conformar judicativamente a sua decisão, não pode deixar de atender à especificidade do concreto contribuinte devendo salvaguardar da imposição fiscal os rendimentos que por serem indispensáveis à vida são indisponíveis como [reveladores de uma] capacidade contributiva.<sup>78</sup>

---

<sup>78</sup> Também a administração está vinculada pelo direito à não tributação do mínimo de existência. Pense-se, a título de exemplo, no exercício de poderes administrativos em sede de determinação-apuramento da matéria colectável. Em tais casos, a definição administrativa do *quantum* sujeito a imposto não pode deixar de relevar, como componente negativa da matéria tributável, a parte dos rendimentos indispensável para a sobrevivência digna das pessoas.

### 6.3. O direito de resistência dos contribuintes

O artigo 103.º, n.º 3, da CRP estabelece, na primeira parte do preceito, que ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição.

Reconhece-se, assim, aos contribuintes *o direito de não pagarem impostos no caso destes terem sido criados fora dos quadros constitucionalmente definidos*.

Trata-se, no fundo, de um específico direito de resistência em face de uma imposição fiscal inconstitucional<sup>79</sup>. Ora, no que tange com o preceito em questão, importa indagar se no seu âmbito objectivo relevam apenas os aspectos procedimentalmente relacionados com a imposição fiscal, ou se, pelo contrário, a referência aos “impostos que não tenham sido criados de acordo com a constituição” pode ser, também, entendida numa vertente material, resultando da constituição uma limitação substancial relevante no domínio fiscal.

Quanto à primeira dimensão assinalada, é inegável que os aspectos formais da criação dos impostos estão abrangidos pela previsão constitucional. Já no que diz respeito à segunda dimensão, pode considerar-se –de forma pertinente– que o artigo em causa não deixa de abranger, também, os aspectos materiais significativos da imposição fiscal. O artigo 103.º, n.º3, deve, pois, ser entendido no contexto amplo de todo o texto constitucional, referindo-se, portanto, à Constituição no seu conjunto (e não apenas aos aspectos procedimentais relacionados com a tributação), devendo, assim, ser convocado nos casos onde estejam em causa impostos materialmente inconstitucionais.

Consequentemente, caso um imposto inflija uma tributação desmedida (*id est*, desatendendo, por completo, aos parâmetros da capacidade contributiva *mínima*) sobre os rendimentos essenciais à existência condigna da pessoa– imposto esse manifestamente atentatório da dignidade da pessoa– não se pode negar que, em tais casos, “ninguém pode ser obrigado a pagar” esse imposto porque, na realidade, ele não foi criado de acordo com a Constituição.

Destarte, *o direito ao não pagamento dos impostos inconstitucionais, não pode –em nosso entender– ser compreendido numa pura dimensão procedimental, devendo reconhecer-se a sua específica relevância naqueles casos onde o legislador tributário não toma na devida conta as disposições constitucionais criando, assim, um imposto inconstitucional*.

### 7. Titularidade do direito à não tributação do “mínimo de existência”

Um dos aspectos relevantes que cumpre abordar neste domínio dogmático diz respeito à titularidade do direito circunstancialmente em causa. Relativamente a tal questão, importa começar por esclarecer que os titulares do direito à não tributação de um mínimo existencial são apenas as pessoas físicas. Trata-se, como já referimos, de um direito arvorado na

<sup>79</sup> Cfr., nesse sentido, G. Canotilho/V. Moreira, *Ob. Cit.*, pág. 459.

raiz fundamentante da dignidade da pessoa humana que não é compatível com a natureza das pessoas colectivas, pelo que não se pode falar, nesta sede, na existência de um “mínimo de subsistência empresarial”.

Assim, quanto ao problema da titularidade de direitos fundamentais, apesar da questão relativa ao facto de saber se as pessoas colectivas podem ser titulares de direitos fundamentais ser controversa –uma vez que estes pressupõem, como afirma Vieira de Andrade, uma referência humana–, não se pode negar que, em primeira linha, toda a matéria dos direitos fundamentais visa a prossecução de valores ligados [implicados] à [pela] dignidade da pessoa humana. Esta só pode, na pureza dos princípios, ser referida à pessoa na sua individualidade –enquanto ser humano...– de forma que só relativamente às pessoas físicas se poderá falar na existência de um *direito fundamental* à não tributação dos rendimentos essenciais a uma vida com dignidade.

Daí que, qualquer que seja a resposta que se dê ao problema *supra* referido, em nada se altera o âmbito subjectivo do direito fundamental à não tributação dos rendimentos essenciais para a existência da pessoa, uma vez que tal direito só pode fazer sentido se o entendermos como condição de pessoalidade; se o entendermos, portanto, na referência específica à pessoa humana.

Não obstante tal entendimento, é fundamental efectuar uma precisão. Pois, como afirma CASALTA NABAIS, a natureza das pessoas colectivas “não é incompatível com o dever fundamental de pagar impostos e que este deve ser testado pelo princípio da capacidade contributiva<sup>80</sup>”.

Quanto ao problema, importa, então, distinguir a tributação segundo uma *capacidade económica subjectiva* –que diz respeito à tributação dos rendimentos das pessoas singulares–, da tributação de acordo com uma *capacidade económica objectiva* das pessoas colectivas manifestada, neste domínio, na tributação dos seus rendimentos líquidos. A diferença reside fundamentalmente no facto de, no primeiro caso, o princípio da capacidade contributiva consubstanciar como limite à imposição fiscal que impõe, assim, a consideração da concreta situação económica do contribuinte, considerando apenas o seu rendimento disponível. Ficando, então, excluídos da tributação os rendimentos essenciais à sua existência; enquanto que, na tributação das pessoas colectivas, a capacidade económica é aferida objectivamente pelo rendimento líquido sem que se possa falar num “mínimo de subsistência empresarial”. Assim, o respeito, no campo das pessoas colectivas, pelo princípio da capacidade contributiva reside apenas na tributação segundo um *Objektives Nettoprinzip*<sup>81</sup>, não se podendo falar, a esse propósito, num direito fundamental à isenção da tributação dos rendimentos vitais para a existência da pessoa colectiva.

É a dignidade da pessoa humana que justifica que se os rendimentos obtidos por um contribuinte não superarem as despesas relacionadas com as suas (vitais) necessidades existenciais não se possa considerar a presença de um rendimento disponível que possa ser sujeito a imposto.

Cumpra agora perguntar se tal argumentação permite –ou não...– iguais considerandos relativamente aos rendimentos dos contribuintes que excedam manifestamente os valores respeitantes a um mínimo de existência.

---

<sup>80</sup> Cfr. CASALTA NABAIS, *Ob. Cit.*, pp.485s..

<sup>81</sup> HERRERA MOLINA, *Ob. Cit.*, pp. 257s.

HERRERA MOLINA é, quanto a esse problema, particularmente esclarecedor quando afirma que “a dignidade da pessoa explica que não se possa considerar rendimento disponível aquele que seja necessário para garantir uma vida digna (...), ainda que o contribuinte seja *rico*”<sup>82</sup>. A titularidade do direito à não tributação do mínimo de existência deve ser referida a todas as pessoas. O problema que agora se coloca é outro. De facto, há pessoas que apenas obtêm os rendimentos suficientes (e, por isso indispensáveis) para a satisfação das suas necessidades básicas e, por isso, não devem, de todo, pagar impostos; caso diferente é o dos contribuintes cujos rendimentos superam largamente aquele mínimo existencial e que, por isso, devem pagar em função da sua concreta capacidade contributiva. Todavia, mesmo neste último caso, deve estar sempre ressalvado a parte dos rendimentos afectos à satisfação das necessidades básicas, tributando-se apenas o rendimento disponível em face da situação pessoal e familiar do contribuinte, caso contrário, o que acaba por acontecer é um mero aumento a nível da progressividade do imposto e a não consideração da situação concreta do contribuinte. De facto, como o mínimo de existência corresponde a uma parte do rendimento considerado indisponível e o imposto a pagar, segundo a capacidade contributiva, deve ser calculado em função dos rendimentos disponíveis (a capacidade contributiva subjectiva) não pode deixar de se relevar a afectação daqueles rendimentos à satisfação dessas necessidades para apurar qual a real capacidade económica do contribuinte (imagine-se o caso de dois contribuintes com iguais rendimentos, tendo um deles 5 filhos e o outro nenhum; terão ambos a mesma capacidade contributiva?). Note-se, porém, que nesses casos, a satisfação do mínimo de existência resulta salvaguardada pela parte dos rendimentos que a tributação deixa disponível ao contribuinte.

## 8. O regime legal da isenção do mínimo de existência

O regime legal do mínimo de existência está parcialmente previsto no art. 73.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) onde, segundo a redacção dada pela Lei n.º 30-C/2000 de 29 de Dezembro, se dispõe que “da aplicação das taxas estabelecidas no art. 71.º (CIRS) não poderá resultar, para os titulares de rendimentos predominantemente originados em trabalho dependente, a disponibilidade de um rendimento líquido de imposto inferior ao valor anual do salário mínimo nacional acrescido de 20%, nem resultar qualquer imposto para os mesmos rendimentos, cuja matéria colectável, após aplicação do quociente conjugal, seja igual ou inferior a 319 000\$00”.

Este regime, apenas aplicável aos titulares de rendimentos predominantemente originados em trabalho dependente, pretende deixar fora da tributação aqueles rendimentos que supostamente não são reveladores de uma efectiva capacidade contributiva tendo em conta as essenciais necessidades ligadas

---

<sup>82</sup> HERRERA MOLINA, *Fundamento y configuración del mínimo personal y familiar*, Cit., pág. 3.

à sobrevivência da pessoa humana. Todavia, como se pode constatar, o regime não abrange todos os contribuintes, deixando de fora aqueles cujos rendimentos sejam, em maior medida, obtidos através do trabalho por conta própria.

De facto, o CIRS começou por deixar esses contribuintes de fora da previsão legal do mínimo de existência todos os rendimentos maioritariamente resultantes do trabalho por conta própria<sup>83</sup>.

A extensão a determinados rendimentos dos trabalhadores por conta própria (alguns rendimentos da categoria B), ocorreu com a Lei n.º 30-G/2000 de 29 de Dezembro que veio reformar a tributação do rendimento e adoptar “medidas destinadas a combater a evasão e fraude fiscais”. Introduziu-se, assim, no CIRS a previsão de que “os rendimentos resultantes de actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias, cujo valor bruto seja inferior ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado, desde que não sejam auferidos outros rendimentos susceptíveis de enquadramento nesta categoria, ou sendo, não ultrapassem aquele valor em conjunto com os rendimentos das referidas actividades” são excluídos de tributação (art.3.º, n.º3 do CIRS).

Do regime legal decorre que os demais trabalhadores por conta própria não estão abrangidos por nenhuma disposição legal que à partida isente de tributação os seus rendimentos até um determinado montante. A disparidade resultante da regulamentação legal só pode ser compreendida à luz das preocupações relativas à fraude e à evasão fiscais. cremos, contudo, que a configuração da não tributação dos rendimentos essenciais à existência como um direito fundamental não autoriza, como veremos, uma regulamentação assim tão pouco (ou nada) linear.

Exceptuando a regulamentação mencionada como isenção fiscal do mínimo de existência, não existe nenhuma previsão legal que estatua o não pagamento de impostos por quem apenas tenha um mínimo (quantas vezes insuficiente...) para (sobre)viver. Assim, importa notar que os contribuintes que apresentem uma matéria colectável **anual até 800 contos** paga impostos à taxa de 12% e, como dissemos, a lei apenas prevê para alguns contribuintes a salvaguarda do mínimo de existência.

Não se pense, porém, que os demais contribuintes não abrangidos pela regulamentação do mínimo de existência ficam sem qualquer possibilidade legal para assegurar um montante de rendimentos que possa ser afectado –não ao pagamento dos impostos, mas...– à satisfação de

---

<sup>83</sup> Segundo MÓNICA LEITE DE CAMPOS/DIOGO LEITE DE CAMPOS (*Ob. Cit.*, pág. 133), o estado de coisas quanto à regulamentação legislativa do mínimo de existência, resulta de uma sociedade pouco atenta aos direitos humanos e à sua tutela, sendo, pois, fundamental o respeito por condições dignas de vida (pág. 127).

necessidades básicas da pessoa. É que a lei estatui uma teia de deduções à colecta do imposto que pode ser transversalmente configurada como o reconhecimento mínimo de um conjunto de despesas básicas para a vivência diuturna de cada pessoa. A solução, porém, não merece o nosso aplauso uma vez que não deixa de constituir um desvio ao princípio da capacidade contributiva na medida em que imputa, também, como rendimento colectável aquele que se afecta à satisfação das necessidades básicas do contribuinte.

É certo que, na linha do que se afirmou, a única solução tecnicamente correcta para levar a devida conta o mínimo existencial seria aquela que, ou isentasse da tributação um determinado patamar de rendimentos considerados como indispensáveis para satisfazer as necessidades da pessoa –atendendo, também, às necessidades do agregado familiar–, ou que possibilitasse as deduções relativas às despesas com esses encargos básicos no montante da matéria colectável, já que é esta que, na verdade, constitui o reflexo da capacidade contributiva dos sujeitos passivos na medida em que não valora como manifestação da capacidade de concorrer para os encargos públicos os rendimentos necessários para atender às necessidades existenciais da pessoa<sup>84</sup>.

Não obstante tal evidência, temos de reconhecer que o respeito pelo mínimo de existência pode ser legalmente instituído com o apelo a outros métodos, desde que, como afirma H. MOLINA, respeitem as exigências constitucionais<sup>85</sup>.

Não se pode é ignorar que a técnica das deduções à colecta não é a que melhor realiza a finalidade de tributar segundo com a capacidade contributiva para isentar da tributação quem a não tem<sup>86</sup>.

Analisando a regulamentação existente em diversos ordenamentos jurídicos chega-se à conclusão de que existe um consenso relativamente generalizado quanto à necessidade de excluir da tributação os rendimentos necessários para a subsistência. Contudo, as formulações técnicas que o legislador fiscal lança mão para realizar aquele objectivo são bastante díspares e, não raro, existem países que combinam diversas soluções. Assim, na Alemanha, Bélgica, Espanha, Estados Unidos, Grécia, Irlanda, Luxemburgo, Japão, Holanda, Inglaterra, Suécia, Suíça e Turquia optam por isentar os rendimentos de existência subtraindo-os ao montante da matéria colectável; enquanto que também na

---

<sup>84</sup> Cfr. HERRERA MOLINA, *Fundamento y configuración del mínimo personal y familiar*, Cit., pág. 10 e F. SERRANO ANTÓN, *[El mínimo personal y familiar]- derecho comparado: panorámica general*, in *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Cit., pág. 56.

<sup>85</sup> HERRERA MOLINA, *Fundamento y configuración del mínimo personal y familiar*, Cit., pág. 10.

<sup>86</sup> Cfr. SERRANO ANTÓN, Cit., pág. 69.

Alemanha e na Austrália, Espanha, Estados Unidos, Finlândia, França, Grécia, Luxemburgo, Noruega, Portugal, Suécia e Suíça também existe uma percentagem de 0% no primeiro patamar das taxas; já na Áustria, Canadá Dinamarca, Grécia, Islândia, Itália, Nova Zelândia e Portugal, temos também presente –como já referimos relativamente ao caso português– um sistema de deduções à colecta que permite a consideração fiscal de determinadas despesas<sup>87</sup>.

Independentemente das opções que se façam para garantir o mínimo de existência a irredutível conclusão, em face dos argumentos já expendidos, é a de que o Estado não pode exercer o seu poder de cobrar impostos sobre aqueles rendimentos que são essenciais para acudir às necessidades básicas da pessoa humana.

Dessa forma, se das normas legais resultar a tributação desse mínimo, não pode deixar de se defender, seja qual for a categoria dos rendimentos em causa, que o contribuinte não pode deixar de invocar e provar que apenas obteve aqueles rendimentos para, assim, não ser tributado por uma capacidade contributiva que não tem. Como já afirmámos, *a capacidade de contribuir apenas se verifica uma vez satisfeita as necessidades vitais que tornam possível uma existência digna (aquilo que, ainda figurativamente, rotulámos de “capacidade de existir”)*.

Destarte, a configuração da não tributação dos rendimentos essenciais a uma existência digna como um direito fundamental de natureza análoga à dos direitos, liberdades e garantias não pode impor outra solução.

***João Pedro Silva Rodrigues\****

---

<sup>87</sup> Cfr. OCDE, *The role of tax reform in central and eastern european economies*, Paris, 1991.

\* Assistente-estagiário da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Advogado.