O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do Tribunal Constitucional

Autor(es): Costa, José Manuel M. Cardoso da

Publicado por: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

URL persistente: URI:<http://hdl.handle.net/10316.2/39839>

DOI: DOI:https://doi.org/10.14195/0870-4260_57-1_32

Accessed : 26-Apr-2023 10:38:10

A navegação consulta e descarregamento dos títulos inseridos nas Bibliotecas Digitais UC Digitalis, UC Pombalina e UC Impactum, pressupõem a aceitação plena e sem reservas dos Termos e Condições de Uso destas Bibliotecas Digitais, disponíveis em <https://digitalis.uc.pt/pt-pt/termos>.

Conforme exposto nos referidos Termos e Condições de Uso, o descarregamento de títulos de acesso restrito requer uma licença válida de autorização devendo o utilizador aceder ao(s) documento(s) a partir de um endereço de IP da instituição detentora da supramencionada licença.

Ao utilizador é apenas permitido o descarregamento para uso pessoal, pelo que o emprego do(s) título(s) descarregado(s) para outro fim, designadamente comercial, carece de autorização do respetivo autor ou editor da obra.

Na medida em que todas as obras da UC Digitalis se encontram protegidas pelo Código do Direito de Autor e Direitos Conexos e demais legislação aplicável, toda a cópia, parcial ou total, deste documento, nos casos em que é legalmente admitida, deverá conter ou fazer-se acompanhar por este aviso.

UNIVERSIDADE DE COIMBRA
FACULDADE DE DIREITO

BOLETIM DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS

HOMENAGEM AO PROF. DOUTOR ANTÓNIO JOSÉ AVELÃS NUNES

VOLUME LVII Tomo I

2 0 1 4

Organizadores:

LUÍS PEDRO CUNHA
JOSÉ MANUEL QUELHAS
TERESA ALMEIDA

COIMBRA

O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO CONSTITUCIONALISMO PORTUGUÊS E NA JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

1. É comumente reconhecido que o princípio da igualdade tributária ou impositiva comporta duas vertentes: a da «generalidade» (todos estão obrigados ao pagamento de impostos) e a da «uniformidade» (a repartição dos impostos obedece ao mesmo critério para todos).

Ora, o princípio da *capacidade contributiva*, enquanto «capacidade de gastar» (*ability to pay*) pretende ser a expressão dessa segunda vertente do princípio da igualdade na tributação — e traduz a ideia ou a concepção segundo a qual a incidência dos impostos deve ter como critério o património ou o rendimento dos contribuintes, segundo o grau de intensidade dela função desses factores. Em contraponto a esta ideia ou concepção perfila-se uma outra, a do princípio do *benefício*, sendo a qual o critério daquela incidência deverá ser antes o da utilidade que os contribuintes auferem das despesas que o Estado realiza com a receita dos impostos que as financiam. É isto geralmente sabido.

Como sabido é que, de todo o modo, a questão da preferência por um qualquer desses critérios relativamente a outro só se põe quanto aos impostos *fiscais* (isto é, quanto àqueles

cujas finalidades precípua é a obtenção de receitas) e já não quanto aos impostos *extrafiscais*: estes últimos, na verdade, visando (ou visando também) outras finalidades públicas, hão-de ver a sua incidência orientada pelo objectivo específico de cada um deles.

E também será geralmente reconhecido que num sistema fiscal estruturado basicamente segundo o princípio da capacidade contributiva (como hoje generalizadamente se entende que haverá de sê-lo) pode, todavia, haver impostos orientados (ou, ao menos, «justificados») ainda pelo princípio do benefício.

2. Recordados sumariamente o significado e o alcance do princípio, poderá dizer-se que, na tradição portuguesa, a ideia da capacidade contributiva encontra logo eco no nosso primeiro texto constitucional, a Constituição de 1822 — aí, no contexto ou com referência ao «lançamento» da antiga e há muito desaparecida modalidade de imposto que era a contribuição directa de *repartição*. Rezava, na verdade, o artigo 228 desse primogénito documento (concretizando o que já se deixara consignado no artigo 34 das «Bases» da Constituição, votadas previamente pelas Cortes): «*As Cortes repartirão a contribuição directa pelos distritos das Juntas de administração, conforme os rendimentos de cada um. O Administrador em Junta repartirá pelos concelhos do seu distrito a quota que lhe houver tocado; e a Câmara repartirá a que coube ao concelho por todos os moradores, na proporção dos rendimentos que eles e as pessoas, que residirem fora, ali tiverem*».

Todo o preceito é instrutivo para o ponto em apreço, mas importa destacar, naturalmente, a sua última parte ¹.

¹ Faz-se usualmente remontar à Carta Constitucional a inscrição, nas nossas leis fundamentais, da ideia em causa (assim, também no nosso

É na Carta Constitucional de 1826, porém, que essa mesma concepção é acolhida no seu pleno significado — porquanto, agora, ligada directamente, e no mesmo enunciado de princípio, ao dever geral dos cidadãos de contribuírem para os encargos públicos. Dizia com efeito a Carta, no § 14.º do seu artigo 145.º, que «ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado, em proporção dos seus haveres». E, como a Carta foi o diploma que veio a presidir praticamente ao nosso constitucionalismo monárquico, é cunhada nessa fórmula, e nesse quadro, que tal concepção, ou tal critério da tributação, vem a perdurar ao longo desse constitucionalismo. De resto, ainda no interregno setembrista da Carta, essa mesma fórmula não deixou de ser acolhida (com pequeníssimas e irrelevantes diferenças dos seus termos) no artigo 24.º da efêmera Constituição de 1838.

Já o mesmo não veio a acontecer com a primeira Constituição republicana, a Constituição de 1911 — a qual é de todo omissa quanto a um qualquer critério geral da tributação. Sobre impostos, dispunha ela tão-só a necessidade da votação anual dos mesmos pelo Congresso e a «iniciativa privativa» da Câmara dos Deputados nessa matéria (cfr., respectivamente, artigos 26.º e 23.º) — o que, *mutatis mutandis*, não era novo; e, além disso, passou a inserir, entre os «direitos e garantias individuais», a de que «ninguém é obrigado a pagar contribuições que não tenham sido votadas pelo Poder Legislativo,

anterior escrito, a que ainda voltaremos, «O enquadramento constitucional do direito dos impostos em Portugal: a jurisprudência do Tribunal Constitucional», em *Perspectivas Constitucionais — Nos 20 anos da Constituição de 1976*, Coimbra, 1997, vol. II, p. 426, nota 20): tal se compreende pelo mais preciso enunciado e enquadramento que ela aí encontra (no texto, a seguir), para além da fugidia vigência da Constituição de 1822. Como se vê, essa generalizada afirmação carece, no entanto, da ressalva e da precisão que agora se deixam.

ou pelos corpos administrativos, legalmente autorizados a lançá-las, e cuja cobrança se não faça pela forma prescrita na lei» (artigo 3.º, n.º 27.º) — este, pois, um enunciado original, relativamente aos diplomas constitucionais anteriores.

Não será excessiva especulação, por consequência, dizer que, em lugar de uma qualquer indicação de sentido «material» sobre o critério dos impostos, os constituintes de 1911 preferiram consignar (e enfatizar) antes a garantia «formal» que se traduz na exigência da subordinação deles à *legalidade*².

A Constituição de 1933, porém, no desenvolvimento (por comparação com o que se passava antes) que concedeu à matéria tributária, voltou, diferentemente da sua antecessora, à tradição do constitucionalismo monárquico, no ponto que nos interessa.

² O *Diário da Assembleia Constituinte* não fornece nenhuma indicação — aqui como noutros pontos — sobre a opção feita. Certo é que o Projecto de Constituição, elaborado pela respectiva Comissão Parlamentar, não ia mais longe do que a garantia formal referida, votada com algumas alterações relativamente ao enunciado proposto, mas sem discussão (cfr. *Diário cit.*, 34.ª Sessão, p. 27). Mais longe iam dois dos projectos de Constituição apresentados (informalmente) àquela Assembleia: só que um (o de Teófilo Braga) apenas já retomava, da fórmula da Carta, simplesmente a «obrigação de todos os cidadãos contribuírem, pela tributação, para os encargos públicos»; e, outro (o de Botto Machado) pretendia que se consignasse o princípio de que «o imposto não será proporcional, mas limitadamente progressivo em relação à riqueza de cada um» (os projectos mencionados acham-se publicados em *Actas da Assembleia Nacional Constituinte de 1911*, ed. da Assembleia da República, Lisboa, 1986: cfr., para os pontos ora destacados, p. 547 e 604). Se a partir do conjunto dos elementos referidos se pode vislumbrar uma explicação para o abandono da fórmula da Carta pela Constituição de 1911, ela estará, então, em não se ter querido assumir qualquer compromisso quanto à modelação do sistema fiscal — e, se não quanto à sua modelação «progressiva», tão-pouco quanto a uma sua exclusiva modelação «proporcional». A ser assim, teríamos afinal, no que toca a este segundo lado das coisas, algo de paralelo ao que terá acontecido com a Constituição de 1933 (v. o texto, a seguir).

O aludido desenvolvimento manifesta-se desde logo, ou sobretudo, no facto de — a par da consagração, no n.º 16.º do artigo 8.º, da «garantia individual» dita agora, de modo mais global, da «*constitucionalidade*» dos impostos — o texto constitucional ter passado a explicitar, no seu artigo 70.º, o sentido e a extensão do princípio da legalidade tributária (tomado o qualificativo, aqui, no seu significado mais amplo, e preciso, e abrangendo, assim, também as «taxas»). Mas, além disso, retoma a Constituição, na verdade, e igualmente em ligação com o enunciado (agora de forma directa e positiva) do dever de cidadania de contribuição para os encargos públicos, a formulação da Carta quanto ao critério geral que deve reger essa contribuição: não, porém, nos exactos termos daquela, e antes nos de que «*todos os cidadãos são obrigados [...] a contribuir, conforme os seus haveres, para os encargos públicos*» (artigo 26.º, na redacção originária, depois, artigo 28.º).

Deve sublinhar-se a diferença de redacção: não «*na proporção*» dos haveres, e antes «*conforme*» os haveres de cada um. É que não parece que ela se deva a uma exclusiva preocupação de elegância estilística ou semântica: vinda, como seguramente vem, da pena de Oliveira Salazar, ousaríamos dizer que a alteração pode ter ou terá mesmo ficado a dever-se à preocupação de não se deixar nenhuma indicação constitucional que, lida mais literalmente, pudesse apontar para um sistema fiscal de cunho exclusivamente proporcional, isto é, sem lugar para impostos de taxa progressiva³.

³ São conhecidos, em geral, os vários passos da preparação do diploma constitucional de 1933 e as colaborações várias com que Oliveira Salazar contou na sua elaboração — tudo como se acha hoje bem analisado, documentado e esclarecido nos preciosos estudos de ANTÓNIO DE ARAÚJO, *A Lei de Salazar*, Coimbra, 2007. Seja como for, decerto que o financista que foi o autor político do diploma não deixou de chamar a si a formulação dele na matéria tributária — o que explicará também o

3. Acolhido expressamente entre nós o princípio da capacidade contributiva nos termos, por último, acabados de recordar, ficou a dever-se a J. J. TEIXEIRA RIBEIRO a análise exauriente do sentido desse princípio e do seu possível alcance jurídico-normativo, no quadro da Constituição de 1933 — em escrito sobre *Os princípios constitucionais da fiscalidade portuguesa*, de 1966⁴, levava já esse diploma, pois, mais de três décadas de vigência.

Começando por situar o princípio da capacidade contributiva no quadro do princípio da igualdade, como o critério que dá realização (tal como começámos por recordar) à vertente da «uniformidade» desse princípio (a repartição dos impostos entre os cidadãos deve obedecer ao mesmo critério), e depois de sublinhar a pertinência ou correcção da fórmula constitucional, considerada sob o prisma da finalidade dos impostos, posto que valendo apenas para os impostos «fiscais», analisa detidamente o grande mestre coimbrão o alcance dessa fórmula, pondo em evidência que dela se extrai («conformidade aos *haveres*») que os impostos hão-de incidir sobre «valo-

desenvolvimento que a mesma aí encontrou. Ora, Oliveira Salazar defendia a existência de um imposto progressivo, que realizasse uma certa pessoalização do sistema fiscal: mostra-o, de forma inequívoca e definitiva, a nota pessoal sobre o ponto, que entendeu apor ao «Relatório da Comissão de Reforma do Sistema Tributário», de 1927, de que foi presidente (publicado, por último, na colectânea A. OLIVEIRA SALAZAR, *Inéditos e Dispersos*, «II — Estudos Económico-Financeiros», Tomo 2, Lisboa, 1998, org. de Manuel Braga da Cruz: cfr. p. 167, nota 2) e confirma-o a inclusão de um tal imposto na Reforma Fiscal de 1929, de que foi autor. Por outro lado, já nas suas lições de Finanças, não só professava essa orientação, como justamente a ligava à tributação segundo a *teoria das facultades* (numa denominação ainda então usada para designar a teoria da «capacidade contributiva»): v. *Lições de Finanças*, recolhidas por João Pereira Netto, Coimbra, 1922(?), p. 572 s. e 584 ss.

⁴ No *Boletim da Faculdade de Direito*, vol. XLII, e em separata.

res pecuniários» e que a capacidade tributária se concebia assim entre nós como «capacidade de gastar».

Daqui, e desde logo, retirava Teixeira Ribeiro uma ilação com carácter preceptivo (isto é, obrigando o legislador, sob pena de inconstitucionalidade): a de que o princípio do artigo 28.º excluía as *capitações* (a saber, e numa das suas formulações tão sugestivas, a possibilidade de «o Estado propor-se a obtenção de receitas mediante impostos a tanto por cabeça»). Mas tirava ainda uma outra, agora em conexão com a garantia do direito de propriedade, do n.º 15.º do artigo 8.º, a qual era essencialmente uma garantia do «valor dos bens»: a de que não podia haver impostos incidindo sobre o *capital* (sobre o próprio capital), mas apenas sobre o *rendimento*.

Para além destes pontos, considerava Teixeira Ribeiro que o princípio da capacidade contributiva tinha um alcance puramente programático, não representando mais do que uma directriz (não vinculativa) para o legislador. E, isso, designadamente, enquanto tal princípio implicava um sistema fiscal *proporcional*, conclusão a que chegava na base da consideração económica de que a capacidade de gastar não era mais do que proporcional ao rendimento: simplesmente, como a proporcionalidade seria do *sistema*, e não de cada imposto, tal não impediria que houvesse impostos progressivos (e degressivos), sem que da Constituição se pudesse retirar quais e em que medida⁵.

⁵ Cremos que este entendimento de Teixeira Ribeiro (e sem questionar a correspondente premissa, pois que tanto está fora da nossa área de competência) não tem de comprometer a explicação que avançamos para a alteração verificada na fórmula do artigo 28.º da Constituição de 1933, relativamente à do § 14.º do artigo 145.º da Carta: as observações situam-se, como é claro, em planos diferentes — sendo que na primeira não vai implicado o pressuposto de que no pensamento de Oliveira Sala-

Assim, segundo o mestre de Coimbra, o princípio do artigo 28.º só «em mínima parte [era] de observância obrigatória, preceptivo». A tal propósito, não deixava Teixeira Ribeiro, no entanto, de anotar à margem — mas referindo-se às normas programáticas em geral — que elas, em todo o caso, sempre poderiam ter uma eficácia interpretativa (das normas existentes), criadora (mediante a analogia) ou sistemática (permitindo considerar excepcionais as normas que o contradigam).

A esta análise de Teixeira Ribeiro tivemos ocasião, à época, de acrescentar, por nossa parte, o seguinte: — que os evidenciados pontos mais do que programáticos do princípio da tributação «conforme os haveres» não eram, de todo o modo, despidiendos; — e que, no mais, não podendo extrair-se desse princípio qualquer eficácia «criadora» (por a isso se opor o princípio da legalidade tributária), à sua possível eficácia interpretativa e sistemática se haveria de acrescentar uma outra possibilidade, a saber, a da sua eventual eficácia «selectiva» — de tal modo que ele seria susceptível de «paralisar os efeitos de uma norma legislativa, à sombra da qual [tivesse] surgido uma daquelas hipóteses ou situações críticas, brigando manifestamente com a ordem constitucional de valores» (no caso, os valores referentes à ordenação do sistema fiscal). Fundávamos este outro possível aspecto da eficácia do princípio na consideração de que, num sistema constitucional conhecendo o controlo judicial da constitucionalidade, como já era então o nosso, e confiando assim aos tribunais, em definitivo, a garantia da observância dos valores constitucionais, não se podia recusar aos princípios (programáticos) da Constituição essa sua possível eficácia «negativa». Mas tínhamos bem cons-

zar o sistema fiscal houvesse de ter uma arquitectura *global* progressiva (o que, na verdade, não era o caso).

ciência de que, no âmbito da matéria e da problemática em causa, não seria fácil que emergisse alguma dessas manifestas situações críticas, passível de ser cassada num controlo de constitucionalidade⁶. E, na verdade, não se tem notícia de que tal haja alguma vez ocorrido.

Eis o ponto em que ficaram as coisas, no domínio da Constituição de 1933.

4. Chegados entretanto à Constituição de 1976, que ora nos rege, voltamos, na matéria em apreço, a situação semelhante à da Constituição de 1911: nela, na verdade, também não se consigna explicitamente o princípio da tributação «conforme os haveres», da tradição anterior. Mas, diferentemente do primeiro diploma constitucional republicano, a Constituição em vigor tão-pouco se fica pelo enunciado da garantia individual da não exigência de impostos com desrespeito da Constituição e da lei (numa fórmula, a do artigo 103.º, n.º 3, que combina as redacções dos dois textos anteriores): vai, como todos sabemos, muito além disso, elencando um alargado conjunto de outros princípios — os desse artigo e os do artigo 104.º — a que deve subordinar-se a construção do sistema fiscal⁷.

⁶ V. o nosso *Curso de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra, 1972, p. 84 ss.

⁷ Os correspondentes preceitos, na versão originária, têm a sua fonte no articulado constante do Parecer da 4.ª Comissão da Assembleia Constituinte (relator: Deputado Alfredo de Sousa), sobre a parte da «Organização Económica» da Constituição, Parecer que foi objecto de várias declarações de voto, mas não quanto aos artigos em causa: cfr. *Diário da Assembleia Constituinte*, n.º 65 (17.X.1975), p. 2020 ss., n.º 67 (22.X.1975), p. 2121 ss., e n.º 68 (23.X.1975), p. 2139. Nem nesse Parecer, nem na discussão e votação do respectivo articulado — registada no mesmo *Diário*, n.º 79 (12.XI.1975), p. 2641 ss., e n.º 80 (13.XI.1975), e da qual praticamente resultou o texto que veio a figurar na Constituição —, se

Deverá então concluir-se que a Constituição portuguesa vigente afastou o princípio da capacidade contributiva como pressuposto e critério da tributação? Ou o afastou em toda a medida?

5. Revisitando os autores que primeiro se debruçaram sobre os princípios da nova Constituição em matéria fiscal, não deverá deixar de assinalar-se, desde logo, que TEIXEIRA RIBEIRO — de novo, e de novo em análises exaustivas e primordiais da matéria, que conservam toda a relevância — omite qualquer consideração *ex professo* do princípio da «capacidade contributiva», no percurso que, em sucessivos escritos⁸, faz sobre os enunciados constitucionais. Mas — para além de nesses escritos avultar sobretudo (que não em exclusivo) a reflexão sobre o desenho constitucional do sistema fiscal, mais do que sobre os seus pressupostos

depara com qualquer referência à ideia ou noção da «capacidade contributiva»: o que na apresentação daquele Parecer se disse, quanto ao sistema fiscal, foi que «pontos essenciais» dele reflectem «uma ruptura com o sistema anterior, tanto tecnicamente, como na teleologia». Acrescente-se que — como no mesmo Parecer se destaca — nem todos os Projectos de Constituição, apresentados pelos partidos políticos, faziam referência à matéria dos impostos; e que, dos que o faziam, apenas dois (desconsiderada a proclamação puramente ideológica do Projecto da UDP) — o do PCP e o do então PPD — continham o esboço de um sistema fiscal e dos seus princípios, sendo que (o que não deixa de revelar-se curioso) o primeiro se situa numa linha mais clássica (começando por fazer apelo à ideia da «capacidade económica», como base da obrigação tributária) enquanto o segundo vai justamente já, na concepção, na sistematização e até em parte das formulações, num sentido semelhante ao do texto da 4.ª Comissão, o qual, nitidamente, nele se inspirou [todos os Projectos de Constituição, em versão corrigida e definitiva, podem ver-se no *Diário da Assembleia Constituinte*, n.º 16, Suplemento (24.VII.1975)].

⁸ Reunidos, por último, em J. J. TEIXEIRA RIBEIRO, *A Reforma Fiscal*, Coimbra, 1989.

doutriniais (mais sobre a *técnica*, do que sobre os *princípios* e o seu alcance) — não pode deixar de registar-se que, num deles, ainda que só justamente a propósito de elementos específicos desse desenho, e não directamente versando o tema que nos ocupa, sempre Teixeira Ribeiro acaba por afirmar que a «capacidade fiscal», no quadro da Constituição vigente, há-de ter por índice a «capacidade de gastar»⁹.

Já, por sua vez, A. SOUSA FRANCO considerou, desde cedo, como «evidente» que, apesar da falta de referência expressa no respectivo texto, não podia deixar de concluir-se que a Constituição acolhia o princípio da tributação segundo a «capacidade contributiva» ou as «faculdades contributivas»: assim decorria de «toda a filosofia subjacente ao sistema fiscal» (nela delineado), nomeadamente, e como factor essencial, da circunstância de se apontar para uma «forte personalização do imposto sobre o rendimento, com consideração da situação do agregado familiar»¹⁰.

É J. CASALTA NABAIS, porém, quem vem a ocupar-se mais detidamente da questão, no quadro de uma desenvolvida análise do tema da capacidade contributiva — princípio em que (sublinha o Autor) há-de ver-se hoje (excluída que está doutrinariamente a pertinência de outros critérios, designadamente os do «benefício» ou do «sacrifício» dos contribuintes) o «critério material» do chamado *Estado fiscal*, o «limite material matriz» ou o «princípio aglutinador da limitação do estado fiscal contemporâneo». E assim — com as implicações dele decorrentes para o legislador na conformação dos impostos, ou seja, enquanto «teste jurídico-constitucional material

⁹ Cfr. «As opções fiscais da Constituição», no vol. cit, na nota anterior, p. 194 e p. 198 s.

¹⁰ V., por último, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, 4.^a ed., vol. II, Coimbra, 1992, p. 186.

dos impostos» — não pode tal princípio, ou princípio da «capacidade económica» ou da «capacidade de pagar», deixar de considerar-se acolhido pela Constituição vigente, sendo irrelevante que ela lhe não faça referência expressa. Um tal princípio, entretanto, terá o seu âmbito de aplicação limitado justamente aos «impostos» (não se estendendo assim a outros tributos como as «taxas»); e, dentro deles, unicamente aos «impostos fiscais»¹¹.

Pelo que toca a este último e específico ponto, parte Casalta Nabais do princípio geral da igualdade do artigo 13.º, o qual postula um critério de igualdade fiscal (dimensão da «uniformidade») tendo por base «critérios materiais de justiça». Mas, reconhecendo que esse princípio, só por si, se impõe que haja um critério, não diz qual ele seja, ao mesmo princípio associa, como fundamento da receção do critério da capacidade contributiva, entre nós, «os diversos preceitos constitucionais respeitantes aos impostos e ao sistema fiscal» e, bem assim, os «preceitos relativos aos direitos fundamentais».

Por sua vez, no que respeita às implicações ou decorrências do princípio da capacidade contributiva, seja enquanto «pressuposto», seja enquanto «critério» da tributação, destacar-se-á que, segundo o Autor, entre elas estarão: — desde logo (se bem que tal resulte já da «natureza das coisas») a de que os impostos hão-de respeitar a um bem ou a um pressuposto económico (riqueza ou rendimento) do contribuinte, isto é a um «bem fiscal»¹²; — depois, a de que hão-de ter-se

¹¹ Ativemo-nos (e também no seguimento) à explanação mais larga do Autor sobre a matéria, na dissertação *O dever fundamental de pagar impostos*, Coimbra, 1998, p. 435 ss. Mas, já antes, v. *Contratos Fiscais*, Coimbra, 1994, p. 269 ss.; e, resumidamente, *Direito Fiscal* (lições), 7.ª ed., Coimbra, 2012, p. 155 ss.

¹² Não obstante isso, não considera o Autor que seja por aqui que hão-se excluir-se as «capitações», pois que essa exclusão terá uma raiz

por excluídos, em princípio, impostos que encontrem a sua base em outros critérios (p. ex., o da equivalência); — por outro lado, a de que o princípio aponta para um sistema fiscal proporcional (havendo o imposto progressivo de buscar alhures, a saber, no princípio da estadualidade social, o seu fundamento); — para além disso, a de que o princípio levará a excluir da tributação o mínimo de existência e, no extremo oposto, tributos confiscatórios (mas sem que possa fornecer, só por si, os correspondentes limites) e, bem assim, de que, considerado sem mais, conduziria à exclusão, na tributação do consumo, dos bens e serviços que cubram as necessidades da sobrevivência; — depois ainda, aqui num plano de técnica tributária, a da exclusão de presunções absolutas ou de presunções relativas inidóneas para traduzirem o pressuposto económico do imposto; — finalmente, e no âmbito do imposto sobre o rendimento, a da necessidade de considerar como base tributária o rendimento-acrécimo (e não apenas o rendimento-produto) e, depois, o rendimento líquido (dedução dos custos) e o rendimento disponível (mínimo de existência individual, conjugal ou familiar) ¹³.

anterior e mais funda, no princípio da dignidade da pessoa humana [cfr. *O dever fundamental* (N. 10), p. 464]. Eis algo com que não podemos concordar — pois, não só talvez se esteja, com isso, a ir demasiado longe, como resta saber se, na verdade, toda e qualquer modalidade de capitação (isto é, todo e qualquer imposto que incida directa e uniformemente sobre as pessoas, ou sobre certas pessoas) violará esse princípio matricial.

¹³ Outros autores têm igualmente sublinhado a desnecessidade de consagração constitucional explícita do princípio da capacidade contributiva. Não sendo viável deixar aqui uma indicação exaustiva, impõe-se, de todo o modo, referir: — quanto à fundamentação do princípio, nesse plano, SÉRGIO VASQUES, *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*, Coimbra, 2008, p. 369, entendendo que o princípio da capacidade contributiva, no seu sentido de «garantia de solidariedade», é a expressão do princípio geral da igualdade «adequada à estrutura e finalidade do

6. O entendimento exposto não é, porém, unanimemente acolhido na doutrina. Quanto nos é dado saber, contra ele veio a pronunciar-se, pelo menos, J. G. XAVIER DE BASTO, em termos que têm de reconhecer-se como particularmente percucientes e fortemente impressivos¹⁴.

Entende o conhecido financista, na verdade, que a ausência, no texto da Constituição, da referência ao princípio da capacidade contributiva nada tem de casual: antes corresponde aos termos em que aquela considerou o tema da justiça fiscal, ou é o seu reflexo. Concretizando: tudo está em que, ao enunciar a finalidade da tributação, em geral, e da tributação pessoal dos rendimentos, em particular, e seja na versão originária, seja na versão actual dos artigos 103.º e 104.º, a Constituição a coloca — além de na obtenção de

imposto», pelo que é suficiente, para fundamentá-lo, este outro princípio; — e, quanto ao alcance do princípio, o aturado estudo de JOÃO PEDRO SILVA RODRIGUES, «Algumas reflexões em torno da efectiva concretização do princípio da capacidade contributiva», nos *Estudos em Homenagem ao Cons. J.M. Cardoso da Costa*, vol. I, Coimbra, 2003, p. 899 ss. — em que o Autor assume a premissa de que o significado primacial da capacidade contributiva reside na tributação do rendimento real do contribuinte, para analisar, depois, fundamentalmente as correspondentes implicações em matéria de regras de incidência e métodos de determinação da matéria colectável, ou seja, os limites constitucionais que daí decorrem para regras e métodos que genericamente designa de «predeterminação» desta (daí, p. ex., mas é só um aspecto muito particular da exposição do Autor, a inadmissibilidade do recurso a presunções *jure et de jure*).

Note-se, entretanto, que a questão tem sido largamente discutida na Alemanha, no quadro da *Grundgesetz*, a qual também não transpôs da Constituição de Weimar o enunciado do critério da capacidade contributiva: pode ver-se larga informação sobre o ponto (e também sobre a doutrina e jurisprudência italianas) em CASALTA NABAIS, *ob. e loc. cit.* (v. igualmente, J.P. SILVA RODRIGUES, est. cit., n. 1).

¹⁴ V. «A Constituição e o Sistema Fiscal», no volume *XXV Anos de Jurisprudência Constitucional*, ed. Tribunal Constitucional, Coimbra, 2009, p. 167 ss.

receitas públicas — na «repartição justa dos rendimentos e da riqueza» e na «diminuição das desigualdades»; ora, salienta Xavier de Basto, ao conceber assim as coisas, a Constituição «recusa» autonomia a um «princípio de *justiça tributária estrita*» e «faz do sistema fiscal um instrumento ao serviço de objectivos mais vastos de *justiça social e económica*» (sublinhou-se). Não há, portanto, que procurar, naquele primeiro e limitado quadro, um qualquer critério que assegure a «uniformidade» da tributação — seja esse critério o da «capacidade contributiva»; há, sim, que procurar realizar, através dos impostos, esse outro e mais largo objectivo de justiça. É por aí — «não pela forma como distribuí o ónus dos impostos, mas sim pelo modo como consegue corrigir, no sentido da igualdade, a distribuição dos recursos económicos» — que «o sistema vai ser julgado».

Enunciada esta consideração geral, acrescenta o Autor, entretanto, que o princípio da capacidade contributiva decerto não pode ver-se consagrado simplesmente no artigo 13.º da Constituição — pois que o princípio geral da igualdade, aí consignado, transposto para o domínio fiscal, apenas garante a «igualdade horizontal» (em condições iguais, imposto igual), mas não, se desligado de qualquer outro critério, a «igualdade vertical» (a diferença de imposto que há-se corresponder a situações desiguais). E sublinha que ao silêncio da Constituição nada adianta o que veio consignar-se no artigo 4.º da Lei Geral Tributária, a saber, que «os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património»: é que se trata aí de mera norma legal, e nem sequer de norma de lei reforçada. Por isso — e transcrevendo as suas sugestivas fórmulas — conclui Xavier de Basto que nem o primeiro princípio, nem o segundo preceito, são, de per si, garantia de que não «haja impostos sobre o vácuo», de «que se não possa tributar o vazio».

7. Pela nossa parte, debruçando-nos sobre o tema em escrito já citado, não só muito anterior à crítica de Xavier de Basto, mas inclusivamente à exposição mais desenvolvida de Casalta Nabais¹⁵, defendemos também o ponto de vista de que o princípio da capacidade contributiva devia considerar-se acolhido pela Constituição em vigor, pese o silêncio dela a seu respeito.

Já então, porém, advertíamos — em termos, não por inteiro coincidentes, mas decerto convergentes com os do primeiro desses autores¹⁶ — para o facto de que tal princípio

¹⁵ V. «O enquadramento constitucional» [N. 1], p. 426, nota 20.

¹⁶ A não inteira coincidência estará em que, se bem nos parece, o princípio geral da igualdade nem sequer será bastante para, por si só, realizar a «igualdade horizontal» da tributação: é que a sua natureza é a de um princípio «formal» (*hoc sensu*) que nos não diz quando estamos perante duas situações «iguais». Ou seja: o princípio *impõe* a «igualdade horizontal», tanto quanto, de resto, a «igualdade vertical», mas a operatividade de uma e outra exige — como sempre acontece, de resto, com o princípio da igualdade — o recurso a um *tertium comparationis*, a um elemento exterior ao princípio, que será o indicador relevante para se aferir da, e reconhecer a igualdade, ou não, de duas situações (e para, sendo o caso, identificar e medir a desigualdade) — e, logo, para concluir pela existência, ou não, de uma «discriminação arbitrária». [Claro, porém, que, ao chamar-se a atenção para essa natureza «formal» do princípio geral da igualdade, há que ressaltar que a mesma só se revela depois de descontadas as dimensões «materiais» que, como um *a priori* axiológico, a consagração do princípio no Estado constitucional representou e pressupõe (ainda que em larga medida só gradualmente concretizadas no curso da evolução histórica desse modelo de Estado) — dimensões que se traduzem na exclusão *ab initio* de certas circunstâncias como indicadores susceptíveis de justificarem uma desigualdade de tratamento, tais como são as enumeradas, entre nós, no n.º 2 do artigo 13.º da Constituição. É óbvio que essa exclusão valerá inteiramente e do mesmo modo para o caso particular da igualdade tributária, correspondendo à vertente da «generalidade» desse princípio — a qual Teixeira Ribeiro sintetizou e cunhou em fórmula tão sugestiva que bem vale a pena recordar uma vez mais: «generalidade quer dizer que todos os cidadãos estão adstritos ao pagamento de impostos, não havendo entre eles, portanto, qualquer distinção de classe, de

não decorreria, sem mais, do princípio geral da igualdade do artigo 13.º, pois que, se deste há-de retirar-se, além da exigência da «generalidade», ainda uma exigência de «uniformidade» da tributação, o mesmo já não fornece qualquer indicação sobre o critério mediante o qual essa «uniformidade» há-de realizar-se. A nossa razão era, pois, outra e reportava-se apenas aos princípios estruturantes do sistema fiscal, tal como constitucionalmente formulados (nos então artigos 106.º e 107.º, hoje 103.º e 104.º) ¹⁷.

O ponto era este: o princípio da «capacidade contributiva» significa, primária e essencialmente, a exclusão do alternativo princípio do «benefício» como critério da repartição dos impostos; ora, tendo o sistema fiscal no seu conjunto, e o imposto de rendimento em particular, segundo a Constituição, uma finalidade redistributiva da riqueza e do rendimento, vai aí necessariamente pressuposta a assunção daquele primeiro princípio, e não do segundo, como base da tributação. Ou seja, e explicitando agora: não se via como, devendo o sistema fiscal operar uma redistribuição do que se tem e do que se ganha (dos «haveres», para ir à nossa velha fórmula), a base e

ordem ou de casta, isto é, de índole meramente política» (v. *Os princípios* [N.4], n.º 4, p. 11, da separata)].

¹⁷ Quanto ao texto da Lei Geral Tributária, não podíamos sequer considerá-lo, já que posterior ao nosso escrito — aprovado que foi esse texto pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro (no seguimento da autorização legislativa conferida pela Lei n.º 41/98, de 4 de Agosto). É fora de toda a dúvida, no entanto, que, se houvéssemos de tê-lo feito, a nossa conclusão sobre a sua relevância para a questão em apreço seria naturalmente a mesma, e pelas mesmíssimas razões, que a de Xavier de Basto. Entretanto, e a propósito, lembre-se que a autoria «política» da Lei Geral Tributária se deve ao Ministro das Finanças A. Sousa Franco (no 1.º Gabinete António Guterres): não há que estranhar, assim, face ao referido supra, sobre a posição do mesmo enquanto doutrinador, que a invocação do princípio da capacidade contributiva aí figure.

o critério dos impostos pudessem deixar de estar justamente aí (no que se tem e no que se ganha), para estar antes no pretenso «benefício» ou utilidade que os contribuintes auferem dos bens públicos cuja produção é financiada por aqueles.

Pois bem: afigura-se-nos irrecusável que a análise de Xavier de Basto coloca severas dificuldades à ideia do acolhimento constitucional do princípio da capacidade contributiva e aos corolários que deste julga poder extrair-se. Supomos, no entanto, que tais dificuldades terão a ver essencialmente com a assunção do princípio da capacidade contributiva como *critério* da tributação: esta vertente do princípio é que essa análise vem realmente pôr em crise. Já assim não será (ou não terá de ser), se bem julgamos, quanto ao princípio da capacidade contributiva enquanto *pressuposto* da tributação (para retomar a distinção posta em evidência por Casalta Nabais) — pois não se vê como os impostos possam operar (ou contribuir para que se opere) uma redistribuição dos haveres, se não incidirem sobre estes mesmos haveres. Ou seja, e parafraseando a sugestiva observação de Xavier de Basto de que cima se deixou registo: se a tributação do «vazio» seria compatível com o princípio geral da igualdade, já o não será com a finalidade redistributiva da riqueza e do rendimento, atribuída pela Constituição ao sistema fiscal. E se assim for — como pensamos que é — então ainda aquela conterà implícito o princípio da capacidade contributiva, na limitada medida ou dimensão que fica indicada.

É claro que, reduzindo-se nos termos expostos o alcance do princípio da capacidade contributiva no nosso quadro constitucional, reduzida também necessariamente fica a sua virtualidade normativa — e, sem dúvida, logo enquanto direttriz ou «norma programática» para o legislador¹⁸, mas ainda

¹⁸ Não significa isto que alguns corolários e orientações, quanto à estrutura do sistema fiscal, que nomeadamente Casalta Nabais retira do

mais enquanto norma operativa ou «norma de controlo» para o juiz, para o juiz da lei. Em nosso modo de ver, e quanto a este segundo aspecto, a sua extensão haverá de cingir-se a situações em que a tributação se apresente (ou, e dando um passo mais, seja susceptível de apresentar-se) como inteiramente desligada, de modo directo ou indirecto, da posse ou do uso de quaisquer haveres — situações, portanto, decerto raras e muito contadas. Será, pois, nessa medida limitada, e de sentido como que «negativo», que o princípio da capacidade contributiva poderá servir de guia para identificar e seleccionar situações impositivas que se dirão «arbitrárias» e permitir o seu escrutínio e a sua censura jurisdicional — ou seja, logrará desenvolver, afinal, a possível eficácia «selectiva» que em outra oportunidade e noutro contexto, como se referiu acima, já lhe reconhecêramos.

8. Eis, quanto à doutrina. Mas, pelo seu lado, como tem o Tribunal Constitucional considerado o princípio da capacidade contributiva? E que lugar tem este ocupado na sua jurisprudência? Será o último aspecto a percorrer, nesta revisão do tema aqui em apreço.

Pois bem: pode dizer-se que, desde pelo menos o Acórdão n.º 348/97, vem o Tribunal entendendo — na esteira da doutrina no mesmo sentido, com relevo para o ensino de Casalta Nabais — que estamos aí perante um princípio pri-

princípio, já não possam ou não devam, assim, extrair-se da Constituição e do modo como ela concebe aquele sistema: um exemplo será o do conceito de «rendimento», para efeito do imposto pessoal — o qual, enquanto «rendimento-acréscimo», e não apenas «rendimento-produto», não deixará de ser induzido, e porventura ainda mais fortemente do que pelo princípio da capacidade contributiva, pela finalidade redistributiva e diminutiva das desigualdades consignada constitucionalmente a tal sistema e a tal imposto.

mário da Constituição fiscal, enquanto expressão do princípio da igualdade (uniformidade) nesse domínio. Logo nesse acórdão se disse (citando ou glosando o Autor mencionado) que é em função da capacidade contributiva que há-de determinar-se a medida, igual ou desigual do imposto; que o legislador, na selecção dos factos tributáveis, há-de ater-se a «factos reveladores da capacidade contributiva»; e que, por força do princípio, há-de ocorrer a «existência e a manutenção de uma efectiva conexão entre a prestação tributária e o pressuposto económico seleccionado para objecto do imposto, exigindo-se, por isso, ‘um mínimo de coerência lógica das diversas hipóteses concretas de imposto previstas na lei com o correspondente objecto do mesmo’».

Este entendimento do Tribunal Constitucional, relativamente ao princípio da capacidade contributiva, vem mantendo-se inalterado desde então e encontrando expressão num número nada despidendo de arestos seus. Entre eles, e pelo mais alargado tratamento de que o princípio é aí objecto, é porventura de destacar o Acórdão n.º 142/2004, reassuntivo de jurisprudência anterior, mas onde se salienta, em particular, a necessidade de compatibilizar o princípio com outros princípios constitucionais e com circunstâncias próprias do fenómeno fiscal, nomeadamente as ligadas à cognoscibilidade do facto tributário — o que tudo se poderá reconduzir, em suma, à necessidade de respeitar as exigências de «praticabilidade» da tributação. É isto mesmo que — a par do significado geral do princípio — volta a encontrar tradução em acórdãos tão recentes como os Acórdãos n.ºs 42/2014 e 43/2014 e, por último, no Acórdão n.º 695/2014. Neste aresto — e avaliando-se globalmente a jurisprudência — conclui-se (retomando o já referido no Acórdão n.º 306/2010) que «o Tribunal Constitucional tem vindo, portanto, a *afastar-se de um controlo meramente negativo da igualdade tributária*, passando a adoptar o princípio da capacidade contributiva como critério

adequado à repartição dos impostos» (sublinhou-se); e que — não excluindo esse princípio, no entanto, a eventualidade do recurso igualmente ao princípio (negativo) da *proibição do arbítrio* — o princípio da igualdade tributária acaba, assim, por poder concretizar-se nas seguintes três vertentes: — a da *generalidade*; — a da uniformidade, a aferir através do princípio da *capacidade contributiva*; — e a da *proibição do arbítrio* (ou seja, de distinções desprovidas de fundamento racional).

Se este é o entendimento do Tribunal, importa reconhecer, porém, que ele nem sempre se apresenta desenvolvido em termos de absoluta clareza — pois que (como já observou Xavier de Basto)¹⁹ não deixa o princípio da capacidade contributiva de aparecer associado, ora e logo, na jurisprudência daquele, a outros princípios e considerações, como o princípio da igualdade (ou da justiça) em geral, ou a razoabilidade da solução, ou mesmo o princípio da tributação do rendimento real: vejam-se, respectivamente, o Acórdão n.º 308/2001 ou os Acórdãos n.ºs 42/2014 e 695/2014, o Acórdão n.º 411/2010 e, porventura, o Acórdão n.º 278/2006 e, de novo, o Acórdão n.º 42/2014²⁰.

Por outro lado, há também que reconhecer que, pese o entendimento descrito, foram muito reduzidas as consequências dele tiradas pelo Tribunal Constitucional, no tocante à

¹⁹ Est. cit. [N. 14], p. 174 s.

²⁰ Mas separando já, clara e correctamente, a consideração dos dois princípios (da capacidade contributiva e da tributação do rendimento real), cfr. o Acórdão n.º 84/2003 (n.ºs 10, esp., e 11). Na verdade, ainda que possa compreender-se e dizer-se que o princípio da capacidade contributiva conduzirá, na sua última e mais rigorosa lógica potencial, à tributação da matéria colectável real, a verdade é que a incidência primária dos dois princípios opera em planos ou momentos diferentes: parafraseando o aresto citado, dir-se-á que o primeiro opera «a montante» dos métodos de tributação.

cassação de soluções legais por alegada violação do princípio da capacidade contributiva.

É assim que, tendo embora analisado as correspondentes soluções à luz desse princípio, o Tribunal afastou tal consequência em casos como: — o versado no Acórdão n.º 84/2003 (sobre a avaliação indirecta da matéria colectável, através de «indicadores objectivos de base técnico-científica», tal como previsto na Lei Geral Tributária)²¹; — o do Acórdão n.º 452/2003 (sobre a presunção, e porque se trata de uma presunção ilidível, da qualificação, como lucros, de lançamentos que não resultem de mútuos, de prestação de trabalho ou do exercício de cargos, escriturados pelas sociedades comerciais em contas correntes dos sócios); — o do Acórdão n.º 142/2004 (sobre o limite quantitativo legalmente estabelecido à dedutibilidade, para efeito de determinação do rendimento líquido, de certos encargos dos contribuintes da antiga categoria B do IRS, então relativa ao trabalho independente); — o do Acórdão n.º 278/2006 (sobre a regra do antigo Código da Sisa que, na determinação da matéria colectável desse imposto, fazia prevalecer o valor resultante da avaliação do imóvel sobre o preço declarado do contrato translativo, quando inferior); — o do Acórdão n.º 306/2010 (sobre o regime do tratamento, para efeitos de IRS, de rendimentos de anos anteriores de certas categorias, tal como previsto no artigo 74.º do Código, desde a Lei n.º 85/2001); — o do Acórdão n.º 411/2010 (sobre a não consideração de certos encargos necessariamente tidos com a alienação dos bens, para efeito da tributação de mais-valias); — o versado no Acórdão n.º 187/2013 (sobre a redução e eliminação de certas deduções à colecta de IRS, introduzidas pela Lei do Orçamento para 2013, aqui, combinando o princípio da capacidade contributiva com o da

²¹ Cfr. nota anterior.

consideração, na imposição do rendimento, das «necessidades e rendimentos do agregado familiar»); — o do Acórdão n.º 42/2014 (sobre a regra, hoje do artigo 32.º, n.º 2, do Estatuto dos Benefícios Fiscais, da não concorrência para o respectivo lucro tributável dos encargos financeiros suportados pelas SGPS com a aquisição de partes de capital, em conexão com a não consideração, para o mesmo efeito, de mais-valias e menos-valias realizadas com a alienação delas); — finalmente, o do Acórdão n.º 695/2014 (sobre a aplicação igualmente à aquisição de imóveis, enquanto fundamento de avaliação indirecta, da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da Lei Geral Tributária, pese o disposto no n.º 4 do artigo 89.º-A dessa Lei) ^{22 23}.

9. Em boa verdade — e crendo que não estamos a incorrer em qualquer omissão — só em três muito contadas situações veio o Tribunal Constitucional a pronunciar-se, até hoje, pela inconstitucionalidade de um regime legal, com

²² Sobre este último acórdão, v. nota 26.

²³ Além dos referidos, podem ainda indicar-se, como arestos em que o Tribunal foi chamado a considerar o princípio da capacidade contributiva, mas lhe bastou fazê-lo mais fugaz, sumária ou marginalmente, os Acórdãos n.ºs 601/2004, 173/2005 e 43/2014. Espécie de muito diferente natureza — mas que não deve aqui omitir-se — é a do Acórdão n.º 711/2006, sobre a alteração à Lei das Finanças Locais que veio facultar aos municípios uma modulação marginal da tributação em IRS: em processo de fiscalização preventiva, foi levantada a questão da conformidade constitucional dessa solução, incluindo sob a perspectiva do princípio da capacidade contributiva: o Tribunal, porém, desatendeu-a, considerando, no ponto que aqui interessa, que aquele princípio tinha de combinar-se com o da autonomia local e o do correlativo poder tributário [v., porém, os votos de vencidos e a crítica de J. C. VIEIRA DE ANDRADE à decisão, na *Rev. Leg. Jur.*, ano 136.º (2006/2007), n.º 3942, p. 193 s.].

fundamento em violação do princípio da capacidade contributiva. Foram elas as seguintes:

- logo a do primeiro dos arestos antes citados, o Acórdão n.º 348/97: foi aí julgada inconstitucional a norma do § 2.º do artigo 14.º do antigo Código do Imposto de Capitais, na redacção que lhe foi dada em 1982 (Decreto-Lei n.º 197/82, de 21 de Maio), na parte em que estabelecia uma presunção *juris et de jure* do vencimento de juros, a certa taxa, nos mútuos e aberturas de crédito efectuados pelas sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial a favor dos respectivos sócios;
- a do Acórdão n.º 308/2001, em que se declarou inconstitucional a tributação em IRS das pensões de preço de sangue: considerou-se que se estava aí perante uma prestação «indemnizatória» compensadora do dano económico, sofrido pelo beneficiário ou beneficiários da pensão, emergente da morte da pessoa que lhe dá origem (ou pelo próprio, no caso particular em que a pensão pode fundar-se na incapacidade absoluta e permanente para o trabalho), e não de um «rendimento» — pelo que a sua tributação violava «critérios materiais de justiça, traduzidos, em especial, no princípio da capacidade contributiva»²⁴;

²⁴ Situação paralela à descrita foi a considerada no Acórdão n.º 170/2003, em que se julgou inconstitucional uma interpretação da alínea g) do n.º 1 do artigo 6.º do CIRS que incluísse nessa regra de incidência (como rendimento de capital, da categoria E, portanto) os juros moratórios destinados a compensar a simples depreciação monetária (verificada entre o momento em que se verificou a lesão e o do seu ressarcimento) do *quantum* indemnizatório, pois que não se estará aí perante um «rendimento», mas algo que integra ainda aquele *quantum*: só que, para concluir assim, em passo algum do referido aresto invocou o Tribunal o princípio da capacidade contributiva e antes só o da igualdade (combinado com o da repartição justa dos rendimentos). Trata-se — veio o Tribunal a sublinhar e esclarecer pouco depois — de hipótese diferente da dos juros moratórios devidos pelo simples atraso no cumprimento de uma obriga-

- e a do Acórdão n.º 211/2003, em que se julgou inconstitucional a norma do artigo 26.º do antigo Código da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações (na redacção que tinha até ao Decreto-Lei n.º 472/99, de 8 de Novembro), a qual, para efeito deste segundo imposto, estabelecia uma presunção *juris et de jure* da existência, na herança, de bens mobiliários de uso pessoal e doméstico em certas percentagens do valor do activo restante da sucessão²⁵.

Como se vê, trata-se de situações muito específicas, tendo em comum — cumpre agora salientar — o facto de nelas faltar (no entendimento do Tribunal) ou poder faltar (o caso das presunções absolutas ou inilidíveis), de todo, o «pressuposto económico seleccionado como objecto do imposto», ou seja (e usando sempre expressões da jurisprudência do Tribunal) o «facto revelador da capacidade contributiva». Só nessas situações de excepção, e por assim dizer marginais, o Tribunal Constitucional português se abalançou, pois, a extrair um efeito de inconstitucionalidade do princípio da capacidade contributiva.

Julga assim poder concluir-se (afigura-se ser a lição de toda a jurisprudência referida e, em particular, das últimas espécies consideradas) que, se o Tribunal assume o princípio da capacidade contributiva, não obstante o silêncio do texto, como um princípio constitucional, fá-lo, afinal, apenas enquanto *pressuposto*, que não enquanto *critério*, da tributação, e que, nessa dimensão, tal princípio não vem desempenhando, na sua jurisprudência, senão um papel *selectivo* de situações, se

ção pecuniária, cuja sujeição a IRS não era questionável: cfr. Acórdão n.º 363/2003, por referência ao primeiro e ao Acórdão n.º 453/97. Entretanto, para a apreciação do acórdão mencionado no texto e do Acórdão n.º 170/2003, v., dentro da sua perspectiva crítica, J. G. XAVIER DE BASTO [N. 14], p. 174 s.

²⁵ V. nota seguinte.

não extremas, manifestamente inaceitáveis — tal como justamente, quanto a um e outro aspecto, dissemos acima dever ser o caso ²⁶. E o caso deve ser esse, porquanto importa não olvidar que é ao legislador (ao legislador democrático) que cabe primariamente desenhar o sistema fiscal nos seus contornos mais precisos e nas «voltas» normativas que esse desenho implica, no quadro dos princípios constitucionais atinentes: estes, pois, sempre tenderão a ser mais normas de *função*, do que normas de *controlo* (para usar uma conhecida distinção proveniente da doutrina germânica).

²⁶ Pode aceder-se a todos os acórdãos mencionados no sítio <www.tribunalconstitucional.pt>. Ultrapassa os propósitos deste escrito entrar na análise individualizada do mérito de cada um deles — dos quais, de resto, e enquanto juiz do Tribunal, subscrevemos três: os Acórdãos n.ºs 348/97, 308/2001 e 84/2003. Mas sempre se dirá o seguinte, quanto a dois outros: — relativamente ao Acórdão n.º 695/2014, que o mesmo nos deixou alguma dúvida, em razão (tanto quanto nos apercebemos) de a norma do artigo 89.º-A, n.º 4, a considerar na espécie, não ter ainda a redacção actual, mas uma outra, que não previa a extensão da tributação pelos três anos seguintes; — e, relativamente ao Acórdão n.º 211/2003, que se estava aí perante uma presunção absoluta (é certo que, à data do aresto, já revogada) tão chegada à realidade, que quase se tornaria inverossímil a possibilidade da sua elisão (descontada a hipótese, mas essa, decerto, devendo relevar fiscalmente através justamente da presunção, de o *de cujus* haver entretanto «passado» os bens mobiliários para os herdeiros), pelo que tenderíamos (por uma razão óbvia de «praticabilidade» e mesmo de justiça) a aceitá-la em princípio, podendo, sim, discutir-se a razoabilidade das percentagens legalmente estabelecidas (de resto, e ao menos inicialmente, bastante modestas). Quer isto dizer que, diferentemente do entendimento que prevalece na doutrina, e o Tribunal acolheu, não temos a certeza (pelo menos) de que o princípio da capacidade contributiva haja de impor, em todas as circunstâncias, a exclusão de presunções absolutas como método de tributação: tendemos a pensar, nomeadamente, que pode haver situações em que elas sejam preferíveis a métodos que impliquem um «varejo» desproporcionado da privacidade dos contribuintes.

Resumo: O artigo versa sobre o princípio da capacidade contributiva como pressuposto e critério da tributação no quadro do constitucionalismo português, começando por uma resenha histórica dos termos em que o mesmo encontrou tradução nas Constituições anteriores à actual (com relevo para a Constituição de 1933). Ocupa-se, depois, da questão de saber se tal princípio continua a receber consagração na Constituição em vigor, de 1976, sumariando as principais posições doutrinárias a tal respeito e tomando igualmente posição sobre elas. Por último, dá conta dos termos em que o Tribunal Constitucional português recebeu na sua jurisprudência e tem feito aplicação do mesmo princípio.

Palavras-chave: igualdade fiscal; uniformidade da tributação; capacidade contributiva; capacidade de gastar; pressuposto e critério da tributação; Constituição Portuguesa (1822-1826-1911-1933-1976); jurisprudência constitucional portuguesa; prioridade do legislador; princípio selectivo; norma de função e norma de controlo.

*The ability to pay principle in Portuguese constitutionalism
and in the jurisprudence of the Constitutional Court*

Abstract: The paper deals with the acceptance of the «ability to pay» principle of taxation in the Portuguese constitutionalism. After an historical overview of the previous Constitutions, the 1933 Constitution in particular, the topic is discussed in connection with the main doctrinal views on the question and in the context of the 1976 Constitution now in force, and a stand on the issue is taken as well. Finally, the A. notes how the Portuguese Constitutional Court has recognized and the applied the aforementioned principle.

Keywords: equal taxation; uniform taxation; ability to pay principle; ability to spend; taxation basis and criterion; Portuguese Constitution (1822, 1826, 1911, 1933, 1976); jurisprudence of the Constitutional Court; priority of the legislature; selective principle; function rule and review rule.

José Manuel M. Cardoso da Costa

Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

Presidente Emérito do Tribunal Constitucional