



**UNIVERSIDADE
E D U A R D O
M O N D L A N E**

Faculdade de Direito

Mestrado em Ciências Jurídico-Económicas

Trabalho de Fim de Curso

Tema:

**A SALVAGUARDA DO MÍNIMO NÃO TRIBUTÁVEL COMO GARANTIA DE
JUSTIÇA SOCIAL**

Nome do Estudante:

David Upanayana Ferreira

Supervisor:

Prof. Doutor Teodoro Andrade Waty

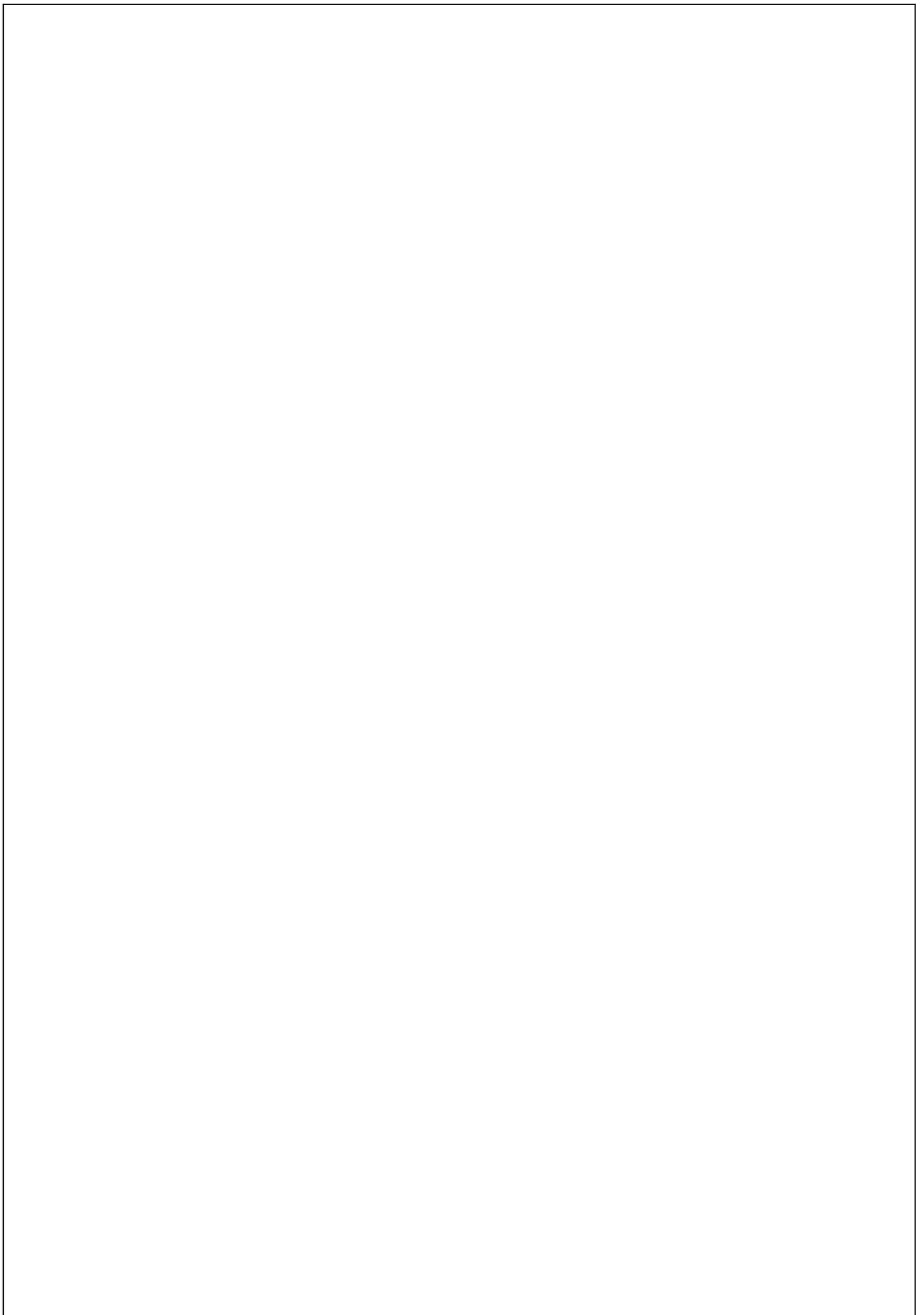
Maputo, Setembro de 2023



DAVID UPANAYANA FERREIRA

**A SALVAGUARDA DO MÍNIMO NÃO TRIBUTÁVEL COMO GARANTIA DE
JUSTIÇA SOCIAL**

Dissertação apresentada à Faculdade de
Direito da Universidade Eduardo Mondlane
em cumprimento de requisito parcial para a
obtenção de grau de Mestre em Ciências
Jurídico- Económicas sob orientação do Prof.
Doutor Teodoro Andrade Waty.



DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE

Eu, **David Upanayana Ferreira**, declaro que este trabalho nunca foi apresentado, na sua essência, para a obtenção de qualquer grau e que ele constitui o resultado da minha investigação pessoal, estando para o efeito indicadas no texto e na bibliografia as fontes utilizadas na sua elaboração.

Maputo, Setembro de 2023

David Upanayana Ferreira

DEDICATÓRIA

*À minha amada irmã, **Carla**, por isto, por tudo.*

Epígrafe

“Miséria já paga IVA.”

***in Njila ia Dikanga, Paulo Flores e
Yuri da Cunha***

SIGLAS E ABREVIATURAS

Ac. – Acórdão

CIRPS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares;

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado;

Cons. – Conselheiro;

CPC – Código de Processo Civil;

CRM – Constituição da República de Moçambique;

Des. – Desembargador

IRPS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares;

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado;

LGT – Lei Geral Tributária

Nº – Número

P. – Página

Op. cit. – Obra citada

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	1
I. Âmbito do tema.....	1
II. Relevância do tema	2
CAPÍTULO I – Justiça Fiscal	Erro! Marcador não definido.
1. Evolução histórica do conceito	Erro! Marcador não definido.
2. Teorias da Justiça Fiscal	Erro! Marcador não definido.
2.1. Teoria do benefício	Erro! Marcador não definido.
2.2. Teoria do talento pessoal	Erro! Marcador não definido.
2.3. Teoria do sacrifício	Erro! Marcador não definido.
2.4. Teoria da capacidade contributiva.....	Erro! Marcador não definido.
3. Fundamentos da justiça fiscal	Erro! Marcador não definido.
3.1. A génese do conceito de justiça.....	Erro! Marcador não definido.
3.2. A concepção de justiça na Constituição da República	Erro! Marcador não definido.
3.3. Cidadania Fiscal	Erro! Marcador não definido.
3.4. O dever fundamental de pagar impostos	Erro! Marcador não definido.
3.5. A igualdade como meio de promoção da justiça fiscal	Erro! Marcador não definido.
Capítulo II –Mínimo não Tributável.....	Erro! Marcador não definido.
1. O mínimo não tributável: panorama geral	Erro! Marcador não definido.
2. O mínimo não tributável e os tributos em geral.....	Erro! Marcador não definido.
2.1. Panorama geral	Erro! Marcador não definido.
2.3. Aplicabilidade do mínimo não tributável no âmbito dos impostos indirectos	Erro! Marcador não definido.
2.4. Aplicabilidade do mínimo não tributável no âmbito das taxas	Erro! Marcador não definido.
3. Regime jurídico do mínimo não tributável	Erro! Marcador não definido.

4. Titularidade do direito ao mínimo não tributável.....**Erro! Marcador não definido.**

5. Determinação do valor a proteger pelo mínimo não tributável**Erro! Marcador não definido.**

5.1. Aspectos gerais**Erro! Marcador não definido.**

5.2. Critérios para determinar o quantum a proteger pelo mínimo não tributável **Erro! Marcador não definido.**

CONCLUSÃO**Erro! Marcador não definido.**

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....71

1. Obras de referência71

2. Legislação74

3. Jurisprudência74

4. Publicações periódicas75

5. Outras fontes75

6. Sítios da Internet**Erro! Marcador não definido.**

INTRODUÇÃO

I. Âmbito do tema

O tema proposto é bastante actual e ainda pouco explorado nos textos do Direito Positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência. Sua abordagem implica a revisão, à luz do Direito Constitucional, de conceitos bastante arraigados no Direito Tributário.

A justiça de um sistema tributário deve levar em conta a forma como as suas leis impositivas distribuem a carga fiscal entre os contribuintes. Considerando que a Constituição é a norma suprema de um país, à qual todas as demais se submetem, é de extrema importância a verificação da existência, no texto constitucional, de dispositivos que promovam a justa e equitativa repartição do ónus tributário entre os indivíduos.

Pretende-se, neste trabalho, examinar as limitações impostas ao Estado Fiscal relacionadas com o mínimo não tributável e pelos princípios constitucionais da dignidade humana, da igualdade e da capacidade contributiva, com vista ao estabelecimento de uma carga tributária razoável, que promova o livre desenvolvimento da personalidade e do sector produtivo, máxime, promova a tão almejada justiça social.

A dosagem do ónus tributário pelo legislador reclama controles. Sabido é que a imposição tributária desarrazoada abala a liberdade e o direito de propriedade, além de outros direitos fundamentais. O impacto é sentido tanto na esfera individual quanto pela iniciativa privada.

Ao longo desta dissertação responderemos a diversas questões que se suscitam quando se analisa o mínimo não tributável, tais como, qual é o montante que deve ser reconhecido a título de mínimo não tributável; a protecção do mínimo não tributável está confinada à realidade das pessoas singulares ou, pelo contrário, também encontra aplicabilidade no âmbito das pessoas colectivas.

Como pano de fundo, devemos ter em conta que o direito a ser tributado de acordo com a capacidade contributiva que cada contribuinte revele implica que apenas lhe possa ser exigido o pagamento do imposto tendo em conta a riqueza efectivamente demonstrada e o esforço tributário que este possa suportar.

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

Como teremos oportunidade de ver o nosso sistema tributário consagra deficientemente o mínimo não tributável, confinando-o ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRPS) e, em exclusivo, aos rendimentos provenientes do trabalho dependente.

O diferencial do presente estudo está em demonstrar como a inobservância da capacidade contributiva vulnera a dignidade humana, em toda sua amplitude. A função da dignidade é estabelecer critérios estáveis de demarcação de áreas imunes à tributação, sob pena de comprometimento do mínimo não tributável.

II. Relevância do tema

A relevância do tema exsurge, pois, do cotejo entre o crescente poder tributário do Estado e a inviolabilidade dos direitos do contribuinte.

A justiça é uma directriz que permeia todos os ramos do Direito, mas que adquire particular relevância no âmbito tributário, uma vez que às leis fiscais cumpre estabelecer a distribuição equitativa dos encargos que a vida em sociedade impõe.

Os critérios que permitem a construção de um Direito Tributário justo são os princípios, com destaque para a igualdade e a capacidade contributiva. Daí que a concretização da justiça fiscal permite que se alcance também a justiça social. Esta pressupõe a transformação das estruturas vigentes, por meio do planeamento da acção governamental que fomente o desenvolvimento nacional. Somente um Direito Tributário erguido sobre bases justas pode conduzir à formação de uma concepção de solidariedade social, em que todos contribuam de forma consciente para a manutenção das esferas pública e privada.

O Estado de Direito Democrático obriga que sejam reconhecidas e combatidas as desigualdades na distribuição da riqueza. A tributação orientada pelo potencial tributável de cada indivíduo não opera a quebra do princípio da igualdade. Pelo contrário, é o critério legitimado pela Constituição para efeito de tratamento jurídico diverso.

Procura-se demonstrar como o princípio da capacidade contributiva possibilita que a lei implemente a justiça tributária pelo estabelecimento de graduações, instituindo deveres mais

gravosos para quem apresenta maior renda e afastando da tributação quem não alcançou o patamar do mínimo não tributável.

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

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

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

Dito isto, verificar-se-á que urge a necessidade de alterar a construção feita pelo nosso sistema tributário do instituto do mínimo não tributável por forma a garantir que todos os contribuintes possam se beneficiar da protecção por ele conferida.

CAPÍTULO I – Justiça Fiscal

1. Evolução histórica do conceito

O surgimento do Estado, sociedade politicamente organizada, necessária ao convívio e desenvolvimento das pessoas, implicou a necessidade de o mesmo garantir o bem-estar dos indivíduos que o compõem. Para tal, deviam os componentes desse grupo social contribuir com os gastos necessários para a manutenção da colectividade de que faziam parte.

Dessa forma, foi criado o tributo, por meio do qual era efectivada a cooperação individual em favor da comunidade. Ao mesmo tempo em que esta colaboração passou a ser um dever para o indivíduo, constitui-se num direito em exigí-la por parte do seu destinatário, o Estado. Essa é a concepção ético-jurídica do tributo, baseada no interesse da colectividade e na possibilidade que o indivíduo tem para concorrer com as despesas do grupo de que faz parte. E essa possibilidade, uma vez efectivada, torna-se um dever para o indivíduo, a fim de não permitir que ele se locuplete à custa dos outros.

E o dever de contribuir para o custeio dos gastos da comunidade, na medida das possibilidades de cada um, vai determinar a medida do sacrifício individual que o organizado pode legitimamente exigir para o custeio das suas despesas¹.

Sempre existiu um consenso geral quanto à ideia de que o sistema tributário deve tratar de maneira equitativa todos os contribuintes. Porém, há divergências quanto ao que seja realmente esse tratamento equitativo. Segundo esses autores, a equidade deve ser tratada sob dois prismas: a) a *equidade vertical* e b) a *equidade horizontal*. A equidade vertical se refere ao tratamento tributário distinto para as pessoas com níveis de riqueza diferentes. Já a equidade horizontal se refere à justiça da tributação para as pessoas com iguais níveis de riqueza².

Surgiram, então, várias teorias a respeito de quais factores deveriam ser levadas em conta na diferenciação e repartição do ônus fiscal entre os contribuintes, no sentido de se alcançar a equidade na tributação.

¹ OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. (1988). *Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, p. 5.

² MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. (2005). *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, p. 18.

2. Teorias da Justiça Fiscal

2.1. Teoria do benefício

A Teoria do Benefício é uma das mais importantes teorias sobre a justiça da tributação. Segundo essa teoria, o montante da carga fiscal a ser suportada pelos contribuintes está directamente relacionado aos benefícios por eles recebidos do governo. Essa teoria, entretanto, tem sido muito criticada em função da dificuldade em se medir o benefício prestado ao contribuinte, a fim de se quantificar o valor do tributo a pagar por cada um. Uma outra dificuldade está na definição dos tributos a serem cobrados em função do benefício recebido. Além disso, essa teoria nada diz a respeito dos gastos do governo, fazendo uma divisão pura e simples desses dispêndios entre os contribuintes³.

A teoria do benefício significa que os contribuintes devem pagar impostos na proporção dos benefícios que recebem do governo. Entretanto, afirmam, na prática, a aplicação do mesmo não fica muito evidente, pois não há como se fazer uma medição precisa dos benefícios governamentais recebidos por cada indivíduo. Ademais, para essa teoria, a justiça da carga tributária implica que cada pessoa seja onerada, em termos reais, na proporção dos benefícios recebidos. Porém, se for levada em conta a decrescente utilidade marginal do dinheiro, não fica claro qual a melhor estrutura de alíquotas recomendada do imposto de renda por este princípio. Ou seja, conforme a taxa de declínio da utilidade marginal do dinheiro, a tributação recomendada poderia ser progressiva, proporcional ou regressiva⁴.

Além disso, existe uma grande contradição nessa teoria, pois, se num país que possui um sistema mínimo de bem-estar social, compete ao governo fornecer uma renda mínima e serviços de saúde às pessoas que de outra maneira seriam indigentes, é um absurdo proporcionar esses benefícios mínimos e depois exigir um pagamento por eles. Portanto, o princípio do benefício é incompatível com qualquer teoria de justiça social, na qual o governo é obrigado a oferecer aos pobres uma complementação de renda ou um serviço de bem-estar social.

Esta teoria se depara diante de um grande problema que se encontra nas suas premissas, uma vez que os benefícios estatais não são economicamente mensuráveis e, mesmo que o fossem, não seriam directamente proporcionais ao património e à renda dos contribuintes. E

³ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. (2009). *Direito Tributário e análise económica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, p. 271.

⁴ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas, *Op. Cit.*, p. 22.

caso os benefícios tivessem relação com a riqueza dos contribuintes, essa relação não seria directa; ao contrário, seria inversamente proporcional, uma vez que os mais abastados normalmente custeiam a sua própria segurança pessoal e de seu património, bem como de sua educação e saúde.

Portanto, o critério do benefício implica que se tribute mais gravosamente os cidadãos mais pobres, visto que estes são os que mais se beneficiam das prestações sociais, o que dificulta a concretização dos direitos sociais e implica uma grave ofensa à solidariedade social. E mais, afirma, segundo essa teoria, para efeitos de se graduar a tributação, seria necessário dimensionar economicamente os benefícios que cada um recebe em função da actuação estatal, o que é impossível na prática.

Até porque, em geral, os gastos públicos são universais, indivisíveis, de forma que não podem ser medidos de forma individual⁵. Ainda, que a teoria do benefício se diferencia da teoria da capacidade contributiva, uma vez que aquela incide sobre o benefício ou vantagem recebida pelo contribuinte em função da actuação estatal; e esta, sobre a titularidade da riqueza do contribuinte.

A teoria do benefício considera que os impostos se justificam como contrapartida dos cidadãos para com os serviços a eles prestados pelo Estado, como é o caso da protecção da vida e do património. Entretanto, lembra, referida teoria recebeu várias objeções. Dentre elas, cita o facto de que não é possível se conhecer, nem medir, o benefício que cada indivíduo recebe do Estado. Além disso, o pagamento de imposto é condição da própria existência e funcionamento do Estado, devendo ser cobrado de todos os indivíduos, independentemente do benefício que recebem. Portanto, a teoria do benefício não serve para a implementação da igualdade na tributação, não se prestando como critério de repartição dos impostos, sejam estes considerados no seu conjunto ou isoladamente⁶.

2.2. Teoria do talento pessoal

Segundo essa teoria as pessoas devem ser tributadas de acordo com suas habilidades, ou seja, conforme suas capacidades para gerar e acumular riqueza⁷. A teoria do talento possui

⁵ VELLOSO, Andrei Pitten. (2010). *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, p. 148.

⁶ NABAIS, José Casalta. (2009). *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2009, p. 450.

⁷ SILVEIRA. Paulo Antônio Caliendo Velloso da, *Op. Cit.*, p. 272.

relação com a teoria da capacidade contributiva. Entretanto, a noção de capacidade contributiva foi interpretada de várias maneiras. E uma das dificuldades dessa última teoria é saber se a capacidade contributiva a ser considerada é situação económica actual dos contribuintes, sua renda e riqueza, em função das decisões que tomaram na vida, ou se ela se refere à capacidade contributiva, tendo em vista as decisões que poderiam tomar e, possivelmente, de renda e riqueza maiores que poderiam obter.

Essa segunda interpretação é que leva à ideia de tributação pelo talento. Ou seja, as pessoas devem sofrer uma carga fiscal de acordo com seu talento, o qual vai determinar a sua capacidade de obter renda e produzir riquezas. Resta evidente, portanto, que pelo princípio do talento, a renda potencial de um indivíduo pode ser bem maior do que sua renda actual. Assim, se uma pessoa abandona uma carreira de sucesso e passa a exercer outro ofício onde passa a ganhar bem menos, ele continuará a ser tributado da mesma maneira, embora sua renda tenha diminuído, pois não houve alteração no seu talento⁸.

Um dos grandes problemas enfrentados na implementação da tributação pelo talento é o facto de ela não ser factível, uma vez que é praticamente impossível medir-se a renda máxima potencial de cada pessoa. Para muitos economistas, porém, a tributação pelo talento seria o princípio fundamental para justificar a política tributária.

A origem da teoria do talento está calcada nas primeiras ideias da capacidade contributiva que entendia ser esta uma função da propriedade e da riqueza das pessoas. Entretanto, além dos bens materiais, as pessoas detêm o que os economistas denominam de “capital humano”, ou seja, habilidade, conhecimento, relacionamentos, personalidade, etc., que influenciam sobremaneira a obtenção de riquezas numa economia de mercado.

Assim, por exemplo, se Paulo e João, ganham o mesmo salário, pergunta-se, seria injusto cobrar deles o mesmo tributo? Porém, se João deixa de ganhar mais porque optou por trabalhar menos horas do que poderia, ou porque decidiu trocar de profissão, a cobrança de tributos iguais entre eles seria justa? Seria justificável que João pagasse menos tributos porque voluntariamente optou por trabalhar menos do que poderia, ou porque escolheu uma profissão mais cômoda, embora ganhando um salário menor do que teria na profissão anterior? Pelo tratamento equitativo da tributação, essa diferença deveria ser levada em conta, de modo que

⁸ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas, *Op. Cit*, p. 29.

os impostos não fossem cobrados unicamente em função dos rendimentos reais em dinheiro, pois João estaria levando vantagem em relação a Paulo⁹.

De se salientar, ainda, que o tributo cobrado sobre a renda efectiva possui dois efeitos distintos: a) o chamado *efeito renda*, que significa que o imposto diminui a renda do contribuinte, com o que o mesmo é estimulado a trabalhar mais, se quiser obter uma renda líquida maior e b) o *efeito substituição*, que, ao contrário do primeiro, estimula a pessoa a trabalhar menos, pois diminui a recompensa por unidade de trabalho. Assim, uma hora de trabalho a mais, com imposto, pode ser menos interessante do que uma hora de ócio.

Entretanto, é preferível um imposto sem o efeito de substituição, o que encontra justificativa não na justiça tributária, mas numa fundamentação essencialmente utilitarista da tributação. Segundo o utilitarismo, o melhor sistema tributário é o que permite a promoção mais eficaz do bem-estar de um maior número de pessoas, devendo estimular as pessoas a melhor atender a esse objetivo. O efeito substituição é sempre ruim, pois pode estimular uma pessoa a deixar de trabalhar uma hora a mais, diminuindo a troca recíproca de benefícios.

Portanto, a defesa pelos economistas do princípio do talento como ideal para a política tributária não pode ser relacionada com o princípio da capacidade contributiva, visto que esta tem como objetivo maior a equidade vertical, que é a distribuição justa da carga tributária entre contribuintes de situações económicas distintas, ao passo que o princípio do talento se baseia na utilidade colectiva.

2.3. Teoria do sacrifício

Para essa teoria, a carga tributária a ser suportada por cada cidadão deve estar relacionada com sua renda efectiva, de modo a impor a todos uma igualdade de sacrifício. Dessa forma, os ricos podem e devem pagar mais tributos do que os pobres, uma vez que uma carga fiscal mais pesada sobre as classes mais favorecidas se justifica por dois motivos, quais sejam: a) *menor utilidade do excedente*, ou seja, quanto mais rico for o indivíduo, menor será o impacto da retirada de parcela de seu rendimento¹⁰.

Desse modo, quanto mais endinheirado for o indivíduo, menor o valor intrínseco de cada unidade monetária, visto que a sua escala de grandeza será cada vez maior. Assim, 1.000

⁹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas, *Op. Cit.*, p. 29.

¹⁰ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da, *Op. Cit.*, p. 273.

unidades para quem possui 10.000 significa muito mais do que para alguém que possui 100.000 unidades de moeda. b) *maior utilidade do resíduo*, ou seja, quanto mais rico for o indivíduo, maior será a quantia que irá sobrar.

Assim, mesmo que em quantidade exista um dispêndio maior, os mais abastados terão ainda muito mais do que o suficiente para manterem a sua posição social e no final ainda continuarão sendo muito mais ricos que os demais indivíduos. Importante salientar que o montante do sacrifício exigido não possui nenhuma correlação com os benefícios e prestações efectuados pelo governo. O pagamento de tributos é uma forma de divisão comum dos gastos efectuados com a manutenção dos interesses coletivos, de modo que cabe a cada um a sua cota de sacrifício na preservação desses interesses. Essa teoria foi bem-recebida pelos economistas liberais, uma vez que não tenta modificar o sistema geral de distribuição da propriedade na vida em sociedade.

Para esses autores, a distribuição da propriedade não pode ser efectuada por meio da tributação, mas apenas pelo resultado social das interações na vida económica. Ou seja, não é função da tributação intervir na distribuição de bens da sociedade, mas apenas garantir uma mínima prestação de serviços ao bem comum, como segurança, justiça, estradas, etc¹¹. Entretanto, embora tenha tido uma boa aceitação no meio económico, essa teoria não encontra um amparo na teoria da justiça ou da moralidade prática, uma vez que não há como defender que os desajustes e desequilíbrios sociais não possam sofrer nenhuma ação tributária redistributiva. Ou seja, não há como defender que os menos favorecidos não recebam nenhuma isenção fiscal, ou que o produto da arrecadação dos tributos não seja revertido em obras sociais.

As teorias do sacrifício surgiram em virtude da impossibilidade de se estabelecer uma correlação entre o benefício e o imposto, que caracterizava a teoria do benefício, o que levou ao estudo das relações entre a carga tributária e o sacrifício que elas causavam aos contribuintes. Dessa forma, a igualdade tributária não seria alcançada pela comparação entre as riquezas das pessoas, mas sim pelo sacrifício, ou pena, ou dor sofridos pelos cidadãos em virtude de terem que pagar impostos. Estas teorias se dividem em três espécies: a) *teoria do sacrifício igual*, b) *teoria do sacrifício mínimo* e c) *teoria do sacrifício proporcional*¹².

A teoria do sacrifício igual dar-se-ia mediante o pagamento de quantias às quais os contribuintes atribuiriam valores iguais, ou seja, seriam estabelecidos juízos de igualdade em

¹¹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da, *Op. Cit.*, p. 273.

¹² VELLOSO, Andrei Pitten, *Op. Cit.*, p. 154.

relação aos sacrifícios sofridos pelos contribuintes. A teoria do sacrifício igual, que é atribuída a Stuart Mill, implica que os impostos devem ser gravados de forma que cada contribuinte sacrifique uma igual quantidade de “utilidade”. Assim, tal princípio não implica, necessariamente, em progressividade tributária, podendo a mesma ser proporcional ou mesmo regressiva, conforme a curva da “utilidade”.

Por sua vez, a teoria do sacrifício mínimo, não está relacionada à comparação entre os sacrifícios individuais sofridos pelos contribuintes, preconizando um sacrifício mínimo para toda a colectividade. Assim, a apropriação estatal ocorreria sobre as manifestações de riqueza a que os cidadãos atribuem menor valor, com o que atingiria as rendas mais elevadas das pessoas mais ricas. Portanto, nesse tipo de tributação a carga tributária recairia sobre as pessoas mais ricas, uma vez que esses sofreriam o menor sacrifício.

Já para a teoria do sacrifício proporcional, todas as riquezas de cada contribuinte deveriam ser somadas para se estabelecer uma carga tributária proporcional à sua riqueza total, o que ocorreria pela aplicação de uma alíquota uniforme para todos.

Não obstante, é totalmente impossível a criação de uma teoria tributária baseada no sacrifício, pois a avaliação do sacrifício sofrido pelo cidadão é subjetiva e impossível de se mensurar. Cada pessoa tem a sua forma particular de avaliar subjetivamente a sua riqueza e o sofrimento com a sua perda, o que não se pode medir economicamente. Além disso, não há uma relação directa entre a perda de riqueza dos contribuintes e a sua noção subjetiva de sacrifício. Ou seja, ao perderem um mesmo valor, os contribuintes mais ricos e avaros poderiam suportar subjetivamente um sacrifício muito maior do que outros menos ricos ou até mais pródigos.

De acordo com a teoria da igualdade de sacrifícios, um sistema tributário será justo se diferenciar os contribuintes de acordo com suas rendas, de modo que quem tem mais paga mais, a fim de que o custo real do sacrifício seja igual para todos. Esse princípio se baseia na diminuição da utilidade marginal do dinheiro com o aumento da renda, podendo ensejar um sistema tributário progressivo ou proporcional, dependendo da taxa de diminuição dessa utilidade marginal do dinheiro¹³.

¹³ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. Thomas, *Op. Cit.*, p. 34.

Como a justiça na tributação não é uma realidade isolada, não se pode afirmar com segurança que o governo deve cobrar sacrifícios iguais de todas as pessoas, com base na renda pré-tributada, sem se considerar uma política de gastos justa.

Daí que, o bem-estar económico das pessoas depende de todo o sistema jurídico, que não inclui somente a legislação tributária, mas as leis que regem a propriedade, os contratos e as heranças. É perfeitamente arbitrário exigir que a legislação tributária afecte igualmente as satisfações de pessoas diferentes e deixar que o restante do sistema jurídico as afecte de maneira totalmente desigual.

De todo modo, a teoria da igualdade de sacrifícios se coaduna com uma teoria mais ampla de justiça, a teoria libertária de justiça, segundo a qual nenhum tributo ou gasto cobrado pelo governo pode alterar as condições de bem-estar estabelecida pelo mercado. Contudo, poucos são os que defendem de uma maneira consciente a teoria libertária de justiça, pois quase ninguém acredita na justiça dos retornos do mercado, ou que o governo não deve apoiar os cidadãos mais pobres que não têm acesso à saúde, à alimentação e à habitação. Por esse motivo, na prática, o princípio da igualdade de sacrifícios é abandonado, uma vez que ninguém defende um sistema tributário que não preveja uma isenção pessoal ou uma renda mínima livre da tributação.

Ademais, a doutrina dominante defende a ideia de que deve haver uma forma de transferência de renda para aquelas pessoas que não conseguem se sustentar. Assim, só ocorrerá uma repartição igualitária da carga fiscal através de um imposto que submeta todos os indivíduos ao mesmo sacrifício em favor do Estado. Desse modo, uma tributação conforme a capacidade contributiva só será alcançada quando, em consequência do pagamento de tributos, todos os indivíduos suportarem o mesmo sacrifício¹⁴.

2.4. Teoria da capacidade contributiva

A capacidade contributiva pressupõe que os impostos terão carácter pessoal e serão graduados segundo a capacidade económica do contribuinte, facultando à administração

¹⁴ NABAIS, José Casalta, *Op. Cit.*, p. 452.

tributária conferir efectividade aos objectivos, identificar, observados os direitos individuais e na forma da lei, o património, os rendimentos e as actividades económicas do contribuinte¹⁵.

Para esta teoria a contribuição dos cidadãos para suportar as despesas públicas, a fim de atender aos princípios de justiça e igualdade, deve ser na proporção das possibilidades de cada cidadão. É muito antigo o princípio segundo o qual cada um deveria contribuir para despesas públicas na proporção de sua capacidade económica. E esse princípio, lembra, se fundamentava no ideal de justiça formulado pelos antigos filósofos gregos¹⁶.

Os princípios propostos por esses filósofos tinham como objectivo reafirmar a generalidade obrigação de pagar tributos, norma que era frequentemente violada pela legislação e pelas práticas fiscais da época, onde predominavam privilégios e benefícios de toda espécie. Além disso, manifestavam a sua contrariedade aos injustos sistemas tributários da época, fundados na capitação, que violavam os mais elementares princípios de justiça distributiva¹⁷. Também no antigo Egipto já existia a concepção de que os tributos deveriam guardar certa relação com aqueles que arcariam com o seu ônus¹⁸.

Já nos tempos medievais Santo Tomás de Aquino preconizava que cada pessoa devia pagar seus tributos *secundum facultatem*, ou *secundum equalitatem proportionis*, fazendo-se, assim, uma diferenciação entre impostos justos e impostos injustos, conforme obedecessem ou não a esse critério. Os primeiros seriam obrigatórios e, caso não cumpridos, estar-se-ia cometendo pecado, enquanto que os segundos seriam arbitrariedade dos soberanos, e não deveriam ser satisfeitos.

Com relação à evolução histórica deste princípio, podem ser identificados três momentos distintos: a) no primeiro momento, a capacidade contributiva surgia como um princípio de justiça, baseado na ideia de que os impostos deveriam estar relacionados com as riquezas das pessoas, b) no segundo momento, o princípio da capacidade contributiva passou a ser um requisito para a concretização do conteúdo material da igualdade e c) no terceiro momento, o princípio passou a ser entendido como uma especificação do princípio da

¹⁵ WATY, Teodoro Andrade. (2013). *Direito Tributário*. 4ª edição. Maputo: W&W, p. 109.

¹⁶ BECKER, Alfredo Augusto. (1998). *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª edição. São Paulo: Lejus, p. 479-480.

¹⁷ *Ibidem*, p. 480.

¹⁸ COSTA, Regina Helena. (1996) *Princípio da Capacidade Contributiva*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, p. 15.

igualdade, não apenas no seu aspecto formal e abstracto, mas como conteúdo económico determinado¹⁹.

É a capacidade contributiva que permite que o ónus tributário seja distribuído na medida da capacidade económica dos contribuintes. Ela implica uma base impositiva que seja capaz de medir a capacidade para suportar o encargo e alíquotas que igualem verdadeiramente esse ónus o que não deve deixar de comportar dificuldades quando haja que determinar a correcta da capacidade tributaria individual. O sacrifício igual, o sacrifício proporcional, o menor sacrifício e a desigualdade das rendas pela tributação são as regras que a doutrina busca para determinar a capacidade contributiva²⁰.

3. Fundamentos da justiça fiscal

3.1.A génese do conceito de justiça

O direito constitui o meio de ordenação racional de uma comunidade organizada. Para cumprir essa função ordenadora, ele estabelece regras e cria instituições. Assim, o direito é, simultaneamente, medida material e forma de vida colectiva. Como meio de ordenação racional, o direito é indissociável da realização da justiça e da efectivação de outros valores constitucionais. Já o direito enquanto forma aponta para a necessidade do estabelecimento de garantias jurídico-formais que impeçam a prática de comportamentos arbitrários pelos poderes públicos.

Quando uma Constituição faz a opção por um Estado de Direito, todas as estruturas do poder político devem a ela se conformar. O princípio do Estado de Direito rege o conteúdo e a extensão da actividade do Estado. Ocorre que a clarificação do sentido de direito ou de medida do direito muitas vezes é obscurecida por pré-compreensões de natureza ideológica, religiosa, política, económica ou cultural²¹. A noção de direito como medida material é extremamente importante no âmbito fiscal, visto que as leis tributárias afetam, por vezes com grande intensidade, a liberdade e a propriedade, dentre outros direitos fundamentais, independentemente da vontade do cidadão. Não se mostra muito convincente a concepção

¹⁹ TABOADA, Carlos Palao Isonomia e Capacidade contributiva. in *Revista de Direito Tributário*, n. 4, p. 125-154, 1978, p. 125.

²⁰ WATY, Teodoro Andrade, *Op. Cit.*, p. 108-109.

²¹ OLIVEIRA, Nythamar de. (1999). *Tractatus Ethico-Politicus – Genealogia do Ethos Moderno*. Porto Alegre: EDIPUCRS, p. 39 e 41-42.

idealizada de que o próprio povo se tributa, por meio de seus representantes (*No taxation without representation*). Em vista disso, espera-se que essas normas interventivas sejam justas.

A distinção entre o mero Estado de Direito e o Estado de Direito justo depende da esfera de justiça que se pretende concretizar. Vislumbra-se um Estado de justiça quando os direitos, inclusive os das minorias, são observados e protegidos. Designa, outrossim, o Estado em que há equidade na distribuição dos direitos e deveres fundamentais e equidade na divisão dos benefícios advindos da cooperação em sociedade. Uma divisão justa dos encargos e dos benefícios tem poder transformador, na medida em que opera a uniformização de oportunidades, para atenuação das diferenças.

A equidade é um princípio extremamente importante no Direito Financeiro, em todas as suas fases, seja na de criação legislativa, de interpretação ou de integração. Na fase de elaboração, deve ser observada a maior discriminação possível entre as situações individuais, a fim de que os princípios abstractos de justiça, como os da capacidade contributiva e da redistribuição de renda, alcancem desde logo o máximo de concretude²².

A justiça é uma directriz suprema que permeia todos os ramos da ciência jurídica. Todo o Estado de Direito deve construir um direito justo, inclusive um Direito Tributário justo²³. Não se pode, contudo, ter a ilusão de que um direito construído sobre os pilares da justiça o seja para todo o sempre. Há que reconhecer que as regras de direito são apenas “relativamente justas”, pois satisfazem o critério do justo apenas sob certas condições e em relação a determinado momento histórico²⁴.

Os critérios de justiça de um determinado ordenamento jurídico são reconhecidos pelos seus princípios. Norma injusta seria a violadora de princípios constitucionais contedores de princípios éticos²⁵.

A importância dos princípios se intensifica quando direitos e obrigações devam ser divididos entre os membros de uma comunidade. Uma repartição sem princípios é uma repartição arbitrária. O princípio cria uma medida uniforme, proporcionando tratamento isonômico. É necessário, porém, que, antes de tudo, o próprio princípio ou critério seja justo a

²² RAWLS, John. (2002). *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, p. 6.

²³ YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. (2002). *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, p. 15.

²⁴ MARINS, James. (2005). *Direito processual tributário brasileiro*. 4ª edição. São Paulo: Dialética, p. 134.

²⁵ *Ibidem*, p. 145-146.

fim de que todos sejam tratados de maneira justa. Sabidamente, nem todos os princípios de direito positivo afiguram-se como princípios de direito justo.

Não existe um critério de justiça uniforme para todo o direito. Mais adequado é que cada ramo eleja um critério próprio. Na Alemanha, fala-se em justiça adequada à matéria²⁶.

O Direito Tributário possui um modo particular de realização da justiça. As leis fiscais são orientadas por princípios peculiares à matéria fiscal. Na verdade, a relação entre justiça e princípios é incindível. Neste ramo do Direito, é amplamente reconhecida a aplicação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

A concepção formal de Estado de Direito exige que os tributos sejam instituídos por lei provinda do órgão legislativo por excelência, a Assembleia da República²⁷. Instituir o tributo significa definir, de forma abstracta, mediante actividade legislativa, os elementos da relação jurídico-tributária, a saber: sujeito activo, sujeito passivo, facto gerador, alíquota, base de cálculo, ou seja, definição clara do momento em que uma pessoa fica obrigada a entregar a outra pessoa determinada quantia em dinheiro²⁸.

A edição de lei visa conferir ao cidadão segurança jurídica, de forma que ele possa planejar sua vida económica. Protegem-se expectativas legitimamente constituídas e que, por isso mesmo, não podem ser frustradas pelo exercício da actividade estatal.

A possibilidade de instituição ou aumento de tributos por decreto-lei, ou seja, por delegação ao Governo embora alguma vez tenha sido aventada, não merece debate na doutrina. No campo da tributação, faltariam, a relevância e urgência legitimadora da adopção pelo Governo, duma medida como esta que, para todos os efeitos, nunca deve ser considerada provisória²⁹.

De fundamental importância para a segurança jurídica é o princípio da anterioridade tributária, previsto no número 1 do artigo 127 da CRM, que veda a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou.

A segurança jurídica significa a possibilidade de calcular antecipadamente os encargos fiscais, o que, em nossa realidade, pode soar como um ideal inatingível, assim, não basta a elaboração de lei em sentido formal, havendo, igualmente, a necessidade de que os diplomas

²⁶ YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus, *Op. Cit.*, p. 21.

²⁷ Artigo 100 da CRM.

²⁸ WATY, Teodoro Andrade, *op. cit.*, p. 94.

²⁹ *Ibidem*, p. 96.

legais se apresentem materialmente justos para que promovam, efectivamente, igualdade e justiça³⁰.

O princípio da anterioridade tributária tem por objectivo garantir ao contribuinte o tempo necessário à sua planificação, dando a garantia de que nenhum tributo instituído ou aumentado seja cobrado imediatamente ou no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei correspondente e, em princípio, até no mínimo, quinze dias entre as datas da publicação e da aplicação da respectiva lei.

Daí que não seja suficiente que o diploma legislativo seja publicado no tempo que antecede ao início do exercício financeiro em que se pretende efectuar a cobrança da exacção criada ou aumentada. Outrossim, este princípio consagra o ideal de que o Estado, de modo geral, não poderá cobrar tributos sobre factos que já ocorreram, se na data destes mesmos factos não existir a lei que determine o pagamento do tributo³¹

O legislador que observa a teoria do Direito Tributário justo demonstra moral tributária ou age moralmente em matéria tributária. O cidadão que paga impostos segundo leis tributárias justas demonstra moral tributária ou age moralmente em matéria tributária. O Direito Tributário, assim como os demais ramos do Direito, é orientado por um sistema de valores. Seja para o Estado de Direito dependente de impostos, seja em relação ao conjunto de contribuintes, o valor supremo é a justiça fiscal³².

Onde quer que se identifique o fenómeno tributário, haverá, em maior ou menor medida, a preocupação com seus pressupostos éticos. Trata-se de um tema a ser explorado. Os filósofos dele pouco se ocuparam. Especialistas em Ciência das Finanças é que deram alguma atenção ao assunto. Como, por muito tempo, os doutrinadores cuidaram apenas da arrecadação, deixando para um segundo plano a gestão dos recursos auferidos e a questão da equidade na tributação, há muito por fazer em se tratando de justiça fiscal.

A justiça fiscal é o princípio estruturante do sistema jurídico-tributário e um princípio hermenêutico fundamental de aplicação das normas jurídico-tributárias. Na condição de princípio estruturante, orienta todos os demais dela derivados, tais como a isonomia fiscal, a capacidade contributiva, a progressividade e a seletividade. Enquanto princípio hermenêutico,

³⁰ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 297.

³¹ WATY, Teodoro Andrade, *op. cit.*, p. 115

³² YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. *Op. Cit.*, p. 15.

incide no momento de aplicação normativa, entendendo-se que a interpretação integra o momento de aplicação da norma³³.

A justiça fiscal pode ser ainda entendida em três sentidos: sintático, semântico e pragmático³⁴.

O primeiro reside em sua afirmação como critério seletor de sentido na composição da estrutura semântica das normas jurídicas. Assim, quando na presença de duas ou mais proposições ou sentidos possíveis na composição da norma, a justiça fiscal actua como critério de seleção (justificação) da norma mais adequada ao caso e ao sistema (coerência). De acordo com o sentido semântico, a noção mínima de justiça é extraída das noções de igualdade (capacidade contributiva) e de liberdade (limitações ao poder de tributar). Já no sentido pragmático, a justiça fiscal traduz uma relação de adequação entre a norma e seu usuário, por meio da relação intersistêmica entre política, economia e direito.

A tarefa do jurista é encontrar no sistema um meio de realização da justiça. compete igualmente a filósofos e a juristas a determinação dos requisitos que um ordenamento jurídico requer para que seja considerado conforme com a justiça na medida do possível (Direito justo)³⁵.

A concretização da justiça fiscal permite que se alcance também a justiça social. Não obstante se cuide do conceito mais fundamental do Direito, é também o mais abstracto. Além disso, ele é contingente, no sentido de que costuma refletir os valores sociais de uma determinada época. O conceito de justiça é variável no tempo e no espaço, como sucede com o bem-estar social³⁶. Apesar de relativo, não há como negar que encerra um mínimo de significação. A grande questão é, pois, firmar um conceito mínimo de justiça.

Da justiça em sentido genérico se ocuparam os filósofos, notadamente Aristóteles, cujo pensamento influenciou toda a Idade Média. A chamada justiça distributiva diz respeito à justiça ou injustiça das próprias leis que consagram certas formas de distribuição das rendas, das honras, das posições e de outros bens entre os membros de uma comunidade³⁷.

³³ CALIENDO, Paulo. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. in *Revista de Interesse Público*, n. 29, p. 195-199, ano VI, jan.-fev 2005, p. 195.

³⁴ *Ibidem*, p. 174.

³⁵ LARENZ, Karl. (1985). *Derecho justo: fundamentos de ética jurídica*, Madri: Civitas, p. 21-32.

³⁶ ARENDT, Hannah. (2002). *A dignidade da política*. Trad. de Helena Martins e outros. 3ª Edição, Rio de Janeiro: Relume Dumará, p. 98.

³⁷ AZEVEDO, Plauto Faraco. (1998) *Justiça distributiva e aplicação do direito*, Porto Alegre: Fabris, p. 7.

Pressuposto de uma distribuição justa é que os indivíduos sejam tratados com equidade, respeitando-se as suas diferenças.

O conceito de justiça distributiva de Tomás de Aquino é mais amplo que o aristotélico porque se estende para além da comunidade política, abrangendo a família, a comunidade de ensino, etc. Na distribuição de um cargo de magistério, por exemplo, o critério seria uma qualidade pessoal do indivíduo que integra a comunidade, como o saber, e, na distribuição de bens de uma herança, o parentesco. Assim, a fórmula da justiça distributiva seria “dar a cada um segundo [...]”, acrescida de uma qualidade pessoal do destinatário³⁸.

Seguindo a tradição tomista, o jesuíta italiano Louis Taparelli d’Azeglio foi o primeiro a utilizar a expressão “justiça social”, em sua obra *Saggio teoretico di diritto naturale*, de 1840, tendo como pressuposto uma sociedade de iguais, em que as posições ocupadas por cada um são consideradas secundárias em matéria de justiça. A justiça social, nessa linha de argumentação, consistia tão somente na justiça entre homem e homem³⁹.

A justiça social exige de cada um aquilo que é necessário para a efectivação da dignidade da pessoa humana dos outros membros da comunidade, ao mesmo tempo em que atribui a cada um os direitos correspondentes a esta dignidade. A justiça social considera o ser humano simplesmente na sua condição de pessoa humana, nos seus direitos e deveres humanos.

As consequências desse conceito são radicais: para a justiça social, os seres humanos são iguais e, portanto, toda a desigualdade em aspectos constitutivos da pessoa deve ser afastada. A justiça social suprime toda a sorte de privilégios, no sentido de uma desigualdade de direitos. A igualdade da justiça social é uma igualdade absoluta porque considera simplesmente os indivíduos na sua condição de pessoa ou na sua igual dignidade⁴⁰.

Ficará evidenciado, ao longo deste estudo, que este não é o entendimento a que nos filiamos, essencialmente porque defendemos a consideração das diferenças inerentes a todo organismo social, segundo critérios jurídicos, de modo que todos alcancem ao menos um patamar mínimo em dignidade. É facto notório que o Estado deve prestar mais a alguns indivíduos, a fim de que adquiram condições de se desenvolverem como pessoas. O custeio

³⁸ BARZOTTO, Luís Fernando. Justiça social. Gênese, estrutura e aplicação de um conceito. In *Revista Direito e Justiça da Faculdade de Direito da PUCRS*, v. 28, p. 113-130, ano XXV, 2003/2, p. 113-114.

³⁹Ibidem, p. 115.

⁴⁰Ibidem, 115-129.

das prestações sociais básicas que permitem o atingimento desse status se dá, essencialmente, pelos recursos advindos da tributação. Na medida em que os detentores de maior potencial de riqueza contribuem em maior escala, opera-se a função redistributiva, com maximização do saldo líquido de satisfações.

A justiça na tributação é, pois, o caminho para que se chegue à justiça social, com superação das gritantes diferenças que entravam o desenvolvimento nacional. Assim, todas as objeções teóricas ou reivindicações particulares, por mais justificadas que sejam em sua esfera concreta, serão inevitavelmente consideradas secundárias frente à necessidade vital – não somente material, se não moral – de satisfazer necessidades e direitos da pessoa humana há muito tempo descuidados, nos estratos mais profundos da sociedade.

3.2.A concepção de justiça na Constituição da República

Justiça social, em traços muito amplos, quer significar a superação das injustiças na repartição, em nível pessoal, do produto económico, de forma a disseminar o bem-estar entre a comunidade⁴¹. O conceito encerra um valor ideológico, pelo que é considerado pragmático e contingencial.

No caso da nossa Constituição, a noção de justiça social é extraída do preâmbulo, onde se lê que:

“A Luta Armada de Libertação Nacional, respondendo aos anseios seculares do nosso Povo, aglutinou todas as camadas patrióticas da sociedade moçambicana num mesmo ideal de liberdade, unidade, justiça e progresso, cujo escopo era libertar a terra e o Homem.”

O conceito é delineado por vários dispositivos constitucionais. No artigo 3, são arrolados os fundamentos do Estado de Direito Democrático, destacando-se, o respeito e garantia dos direitos e liberdades fundamentais do Homem.

No artigo 11, constam como objectivos fundamentais do Estado Moçambicano, de entre outros, a edificação de uma sociedade de justiça social e a criação do bem-estar material, espiritual e de qualidade de vida dos cidadãos, a defesa e a promoção dos direitos humanos e da igualdade dos cidadãos perante a lei.

⁴¹ GRAU, Eros Roberto. (1981). *Elementos de direito económico*, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 55-56.

Um extenso rol de direitos individuais e colectivos, além de outro relativo a direitos económicos, sociais e culturais foi positivado no Título III, capítulos I a V, do texto constitucional. Todos esses preceitos actuam como vetores interpretativos das demais normas constitucionais e da legislação infraconstitucional.

Sua análise denota que a Constituição adoptou o conceito aristotélico de justiça distributiva, em que a equidade é o instrumento de distribuição de direitos e obrigações, tendente à redução das desigualdades. Só haverá justiça social onde a distribuição contemplar os mais necessitados com um número maior de benefícios.

O desenvolvimento social é a síntese dos objectivos históricos nacionais, estando em relação de interdependência com o desenvolvimento económico. De nada adianta a eficiência económica se não atender aos mais elementares padrões de justiça.

Acredita-se que o processo de desenvolvimento só é obtido pela eliminação das desigualdades, por isso é que tem como um de seus pressupostos a mobilidade social. Desenvolvimento implica uma noção eminentemente qualitativa, distinta da de crescimento, esta sim meramente quantitativo. O desenvolvimento, exige não apenas crescimento económico, mas, sobretudo, a elevação do nível cultural-intelectual comunitário, além de um processo activo de mudança social⁴².

O direito ao desenvolvimento é tão relevante que, no âmbito da Organização das Nações Unidas, foi conceituado, como mais um direito fundamental, integrante dos direitos de solidariedade, a ser garantido e promovido pelo Estado. Sobre ele reza o artigo 10, da Declaração da Conferência Mundial de Direitos Humanos, realizada em Viena no dia 12 de julho de 1993:

“A Conferência Mundial sobre Direitos Humanos reafirma o direito ao desenvolvimento, conforme estabelecido na Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento, como um direito universal e inalienável e parte dos direitos humanos fundamentais. Como afirma a Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento, a pessoa humana é o sujeito central do desenvolvimento. Embora o desenvolvimento facilite a realização de todos os direitos humanos, a falta de desenvolvimento não poderá ser invocada como justificativa para se limitarem direitos humanos internacionalmente reconhecidos. Os Estados devem cooperar uns com os outros para

⁴² GRAU, Eros Roberto, *Op. Cit.*, p. 54-55.

garantir o desenvolvimento e eliminar os obstáculos ao mesmo. A comunidade internacional deve promover uma cooperação internacional eficaz, visando à realização do direito ao desenvolvimento. O progresso duradouro necessário à realização do direito ao desenvolvimento exige políticas eficazes de desenvolvimento a nível nacional, bem como relações económicas equitativas e um ambiente económico favorável em nível internacional.”

Forçado é reconhecer que o Estado Moçambicano se defronta com um sério problema no que tange à elaboração de um projecto nacional de desenvolvimento, talvez derivado das peculiaridades na formação do Estado nacional.

Não restam dúvidas de que o planeamento qualifica a ação do sector público no processo económico, por constituir uma forma racional de tomada de decisões. Nessas políticas de desenvolvimento regional, o sistema tributário ocupa um papel fundamental. Sabe-se, no entanto, que a igualação financeira decorrente da repartição das receitas tributárias não resolve, por si só, os problemas gerados pelas desigualdades regionais.

A igualação das condições de vida do povo em prol da justiça social é, sem dúvida, tarefa das mais difíceis. Diz-se que a nossa Constituição é uma Constituição dirigente porque traça um plano de evolução política. Esse plano contempla inúmeras metas de cunho social, as quais demandam recursos orçamentais de grande monta e, em especial, uma real vinculação dos poderes de Estado aos direitos fundamentais.

A utilização da receita tributária como instrumento de transformação social já era sustentada pela doutrina desde a segunda metade do século passado. A ideia, que parecia revolucionária na época, foi acolhida pela maior parte das nações civilizadas. Hoje, é cediço que o sistema tributário pode operar, por meio da despesa pública e da redistribuição da renda nacional⁴³.

3.3.Cidadania Fiscal

A existência de uma comunidade sempre traz consigo alguma forma de tributação. Hodiernamente, contudo, a tributação não é mais concebida como mera relação de poder, tampouco como uma relação contractual firmada entre Estado e indivíduo. Ela é tomada na

⁴³ BALEEIRO, Aliomar. (2003). *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, p. 564.

acepção de pacto fundamental. Esse pacto impõe uma contribuição cidadã para a manutenção das esferas pública e privada.

A questão da legitimação da exação tributária merece abordagem específica, porque imprescindível para que o Estado Moderno não seja considerado um expropriador⁴⁴. Sem fundamento legítimo, a obrigação de pagar tributo se torna questionável.

As normas tributárias sempre foram alvo de grande rejeição social. Isso se explica pelo facto de que raramente na história humana a tributação se mostrou justa⁴⁵.

Parece que, na medida em que aumentam os tributos, aumenta também a propensão dos detentores do poder para gastar. Mesmo nos países ditos periféricos, a maior parte da receita é canalizada para a manutenção das estruturas de poder, em vez de contemplar a prestação de serviços públicos.

Nesse quadro de descalabro e improvisação no trato da coisa pública, a tendência é o Estado exigir sempre mais da comunidade do que para esta seria desejável. O conflito entre o direito do contribuinte de sofrer uma tributação justa e voltada para o social, e o Estado de exigir do cidadão aquilo que, na maior parte das vezes, não o ajudou a ganhar é permanente⁴⁶.

É o que acontece quando a carga tributária é demasiada ou quando a receita tributária é usada especialmente para a cobertura de deficits causados por administradores ímprobos. Por isso é que as leis fiscais têm de observar critérios racionais e precisos, alheios às necessidades momentâneas dos governos⁴⁷.

Nesta seara, exige-se planeamento e não improvisação, aqui, o que realmente importa, não é se os impostos são cobrados justamente, mas se é justa a maneira global pela qual o governo trata os cidadãos – os impostos cobrados e os gastos efectuados.

⁴⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Sistema tributário e conceito de tributo no direito brasileiro*. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). (2005). *Tratado de direito constitucional tributário: Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, p. 17

⁴⁵ DUBERGÉ, Jean. (1994) *Dédramatiser l'Impôt*. Marseille: Presses Universitaires D'Aix-Marseille, p. 22, apud TORRES, Ricardo Lobo. (2005). *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3ª Edição. V. III. Rio de Janeiro: Renovar, p. 32-33

⁴⁶ MARINS, James, *Op. Cit.* p. 147

⁴⁷ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas, *Op. Cit.* p. 36

A dissociação entre tributo e cidadania fez com que o dever tributário, de qualquer espécie, sempre fosse visto como um sacrifício e não como uma forma cidadã de participação no custeio das necessidades colectivas públicas⁴⁸.

Está, portanto, na hora de implementar a dimensão de tributo como dever fundamental, como contribuição patrimonial individual que permite o convívio colectivo organizado através de uma entidade chamada Estado⁴⁹.

Ocorre que somente a construção gradativa de um Direito Tributário justo pode conduzir à formação de uma concepção colectiva de solidariedade. Para isso, é imprescindível que a equidade seja adotada por todas as instituições sociais como objetivo primordial, segundo o modelo preconizado por John Rawls⁵⁰.

Embora ainda não sedimentada entre nós, a ideia de cidadania, como se sabe, é bastante antiga, remontando à antiguidade clássica. Entre os gregos e romanos, a cidadania se referia ao elo entre o homem e a cidade, do qual derivavam direitos e obrigações.

Durante o patrimonialismo, a concepção de cidadania ainda se mostrava bastante incipiente, sendo relacionada com o estamento a que pertencia o indivíduo, que lhe conferia determinado status. Após a Revolução Francesa, a concepção de cidadania se expandiu para abranger os direitos fundamentais (entendidos como direitos de liberdade, a serem concretizados na cidade e no Estado); os direitos do homem (direitos inerentes à pessoa humana abstrata) e os direitos vinculados à ideia de igualdade e justiça (*liberté, égalité et fraternité*).

Um dos desdobramentos da cidadania em sua acepção moderna é a cidadania fiscal. Assim, pertencer a uma comunidade tem como desdobramento a contribuição para a sua manutenção, o que implica dizer que cidadão e contribuinte são conceitos co-extensivos.

Daí que o melhor fundamento da cidadania fiscal ainda é o *status*, desde que superados os resquícios do patrimonialismo. De acordo com essa teoria, são três as espécies de status⁵¹.

O *status negativus* se relaciona com os direitos de liberdade, englobando o poder de autodeterminação do indivíduo. No campo tributário, ele se afirma por meio dos benefícios

⁴⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. (2005) V. III. 3ª Edição, Rio de Janeiro: Renovar, p. 6.

⁴⁹ PONTES, Helenilson Cunha. *Direitos fundamentais do contribuinte*. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.). (2000). *Direitos fundamentais do contribuinte. Pesquisas tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, p. 366.

⁵⁰ RAWLS, John, *Op. Cit.*, p. 6 e ss.

⁵¹ TORRES, Ricardo Lobo, *Op. Cit.*, p. 35.

fiscais, que vedam a incidência de imposto sobre a esfera de liberdade mínima do cidadão, representada pelo direito à subsistência.

O *status positivus libertatis* diz com a exigibilidade de prestações positivas que podem, inclusive, desafiar a “reserva do possível”.

A cidadania fiscal compreende ainda o *status positivus socialis*, que designa as prestações positivas realizadas pelo Estado por meio de políticas públicas e sociais.

O mínimo não tributável encerra duas dimensões: uma negativa, a impedir o exercício do poder tributário em virtude da precária situação económica da pessoa, e uma positiva, referente à prestação de serviços públicos destinados à, como se queira, preservação da liberdade ou à promoção da dignidade humana.

Entre a teoria do mínimo não tributável, ligado ao *status positivus libertatis*, e os direitos fundamentais sociais, certo é que deve ser estabelecida uma vinculação estreita, na medida em que aquela visa atribuir ao indivíduo um direito subjectivo contra o poder público também nos casos de insuficiência ou de diminuição da prestação de serviços sociais básicos que propiciem uma existência digna.

3.4. O dever fundamental de pagar impostos

Desde os tempos mais remotos da história da humanidade, com a ideia de que as pessoas não eram capazes de se organizar sozinhas, precisando dos governos, os tributos foram pagos ao governo e ao exército. Inclusive esses eram majorados conforme a necessidade de suprir as demandas dos governantes ou para atender ao poderio do exército. O tributo era também sinônimo de poder.

Ao observamos a história, notamos que, quando os Romanos conquistavam novos povos, impunham pesados tributos a serem pagos pelos conquistados. Após, com o Regime Feudal da Idade Média, os servos eram também obrigados a pagar tributos por cultivar na terra dos senhores feudais; o tributo era pago com a entrega de parte da produção ou trabalho gratuito para os donos da terra. No entanto, o mercantilismo modificou a perspectiva das relações comerciais e os tributos passaram, então, a ser cobrados sobre o comércio.

Destacamos a histórica Carta Magna do Rei João Sem-Terra ao determinar que a majoração dos tributos dependeria de consentimento do conselho de nobres⁵², para séculos depois ser transposto ao Bill of Right, vinculando o pagamento do tributo à aprovação do Parlamento. Lembremos que o Parlamento é a representação do povo, logo, os tributos somente seriam pagos se o povo aprovasse. A partir daí, tem-se afirmado a contribuição para o orçamento público feita pelos contribuintes, por meio do pagamento dos tributos⁵³.

A primeira preocupação, ainda no século XVIII, foi, pois, a de legitimar o imposto. A via escolhida foi a de o inserir no contrato social. O imposto seria legitimado por: financiar a ação do Estado, garante e único garante da sociedade civil; porvir de todo o corpo social⁵⁴.

Com a legitimação do imposto observada dessa breve excursão pela história da humanidade relacionando-a com o tributo percebemos que ao longo da mesma o tributo sempre foi tido como instrumento de poder. O imposto surge com a eliminação dos privilégios da nobreza e do clero. O Estado moderno representa a passagem da concepção patrimonial, fundada nas finanças dominicais e no património do Príncipe, para a economia em que preponderam os impostos. O Estado Liberal Clássico, ou Estado Guarda-Noturno, necessita da receita tributária para atender às finalidades essenciais, menos escassas que anteriormente. O conceito jurídico de imposto se cristaliza a partir de algumas ideias fundamentais: a liberdade do cidadão, a legalidade estrita, a destinação pública do ingresso e a igualdade⁵⁵.

Portanto, a manutenção da ordem social – sempre tripartida em governantes, produtores de riqueza e povo – dá suporte e nutre o poder como nutrir, no curso da História. O tributo, torna-se, portanto, o mais relevante instrumento de domínio, desde o alvorecer da sociedade organizada⁵⁶.

O primeiro suporte dos deveres clássicos do Estado liberal foi o artigo 10, da Constituição de Massachussetts, de 1780. Em claro apelo à ideia de contrato social, estabeleceu

⁵² VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. (2000). *Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais*, Belo Horizonte : Del Rey, p. 24

⁵³ PINTO, Ana Calado e outros. (2013). *Gestão orçamental & contabilidade pública*, Cacém: ATF - Edições Técnicas, p. 120

⁵⁴ CAMPOS, Diogo Leite de. *A cidadania tributária: de sujeito passivo a sujeito ativo*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTILHO, Ricardo (orgs.). (2012). *Direito tributário e direitos fundamentais: limitações ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Elsevier, p. 76.

⁵⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Aspectos Fundamentais e Finalísticos do Tributo*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). (2007). *O tributo: Reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, p. 37

⁵⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). (2007). *O tributo: Reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, p. 6

que cada cidadão é obrigado a contribuir para a organização do sistema de protecção estatal mediante serviços pessoais ou mediante pagamento de um equivalente.

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão que lhe sucedeu, em 1789, consagrou três dos deveres fundamentais clássicos, a saber: o dever de obediência, com expressão na última parte do artigo 7º; o dever de pagar impostos, constante do artigo 13 “Para a manutenção da força pública e para as despesas da administração é indispensável uma contribuição comum, que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades”, e o dever de suportar a privação da propriedade em caso de expropriação por utilidade pública, referida no artigo 17.

Ao contrário do que sucede com os direitos fundamentais, as Constituições não sinalizam qualquer abertura para a existência de deveres fundamentais extraconstitucionais. A Constituição de Weimar, por exemplo, capitulou os “Direitos fundamentais e deveres fundamentais dos alemães” em uma parte específica. Essa característica denota que os deveres fundamentais formam uma categoria constitucional própria, sem que isso necessariamente implique simetria com os direitos. Assim, nem sempre um direito fundamental pressupõe um dever correspondente. O dever de pagar tributos é um bom exemplo de dever autónomo ou não conexo com um direito fundamental⁵⁷.

Releva assinalar a relação dos deveres fundamentais com a ideia de responsabilidade comunitária. Nesse sentido, viver em sociedade é viver em débito. Todos devem algo a todos como membros da comunidade. A dimensão objectiva dos deveres fundamentais deflui do facto de expressarem valores e interesses comunitários merecedores de tutela. Como os deveres fundamentais estão a serviço da realização da dignidade da pessoa que integre uma comunidade estatal, diz-se que a protecção desta mesma pessoa é apenas mediata ou indirecta⁵⁸.

Há que se ter em conta a concepção de homem que subjaz às actuais constituições, segundo a qual ele não é um mero indivíduo isolado ou solitário, mas sim uma pessoa solidária em termos sociais, constituindo precisamente esta referência e vinculação sociais do indivíduo – que faz deste um ser ao mesmo tempo livre e responsável – a base do entendimento da ordem constitucional assente no princípio da repartição ou da liberdade como uma ordem simultânea e necessariamente de liberdade e de responsabilidade, ou seja, uma ordem de liberdade limitada

⁵⁷ CANOTILHO, J.J. Gomes. (2002). *Direito constitucional e teoria da constituição*. 6ª Edição, Coimbra: Almedina, p. 527-530.

⁵⁸ BARZOTTO, Luís Fernando. Justiça social. Gênese, estrutura e aplicação de um conceito. In *Revista Direito e Justiça da Faculdade de Direito da PUCRS*, v. 28, p. 130-132, ano XXV, 2003/2

pela responsabilidade. Enfim, um sistema que confere primazia, mas não exclusividade, aos direitos face aos deveres fundamentais ou um sistema em que os direitos fundamentais constituem a essência da liberdade e os deveres fundamentais o seu correctivo⁵⁹.

Do acima exposto resulta cristalino que os deveres fundamentais outra coisa não são, senão direitos a uma repartição geral dos encargos comunitários. Direitos esses que, para não constituírem meros privilégios, têm de apresentar a nota da universalidade. O tributo, como várias vezes assinalado, exerce uma função instrumental. Via de regra, actua como instrumento indirecto, servindo de suporte financeiro das despesas necessárias à realização das tarefas do Estado.

O tributo tem como destinatários não a integralidade dos cidadãos de um Estado, mas apenas os fiscalmente capazes, ainda que estrangeiros. A assertiva não fere o princípio da universalidade, que lhe é inerente. Uma releitura deste princípio conduz à conclusão de que a imposição deve é ser dirigida a todos os cidadãos do mesmo grupo ou categoria objetiva, ou seja, a todos aqueles relativamente aos quais se verifiquem os correspondentes pressupostos objectivos, não havendo lugar para quaisquer excepções, a menos que apresentem um fundamento racional suficiente.

Assim, diferentemente dos direitos fundamentais, em que a igualdade de tratamento apenas é exigida nos casos constitucionalmente previstos, em se cuidando de deveres há uma exigência geral de igual tratamento, que é afastada apenas se e na medida em que a Constituição o autorize. Isto é, os deveres fundamentais recaem, em princípio, sobre todos e com igual peso, a menos que a Constituição autorize a prescrever diferentemente.

No Estado Fiscal Social, a tributação é alargada para permitir o funcionamento de uma estrutura que permita o atendimento de inúmeras prestações sociais. Nesse modelo, o Estado é economicamente interventor e socialmente conformador.

A opção por um Estado Fiscal serve de justificação ao conjunto dos impostos, constituindo estes o preço a pagar pela manutenção da liberdade em uma sociedade civilizada. Não se trata de uma opção absolutamente necessária, nem tem o condão de torná-la uma solução justa, mas é a medida que se mostra mais consentânea com a realização de uma justiça relativa, como é toda a justiça realizável de nosso tempo.

⁵⁹ NABAIS, José Casalta, *Op. Cit.*, p. 31.

Importa salientar que, no Estado Fiscal, ao mesmo tempo em que existe o dever de pagar tributos, há, no outro polo, a vinculação dos agentes públicos a um dever específico de respeito, de protecção e de promoção dos direitos fundamentais⁶⁰. Essa força vinculativa dirige-se, em primeiro lugar, ao legislador, obrigado a realizar certas tarefas, a respeitar limites e a acatar proibições, conforme um quadro de valores constitucionalmente definido⁶¹.

Mesmo uma ordem constitucional democrática necessita de direitos de defesa, na medida em que também a democracia não deixa de ser exercício de poder dos homens sobre homens, estando exposta às tentações do abuso de poder, além do que também num Estado de Direito os poderes públicos correm o risco de praticar injustiças⁶².

A função defensiva dos direitos fundamentais não implica a total exclusão do Estado, mas a limitação de sua intervenção, no sentido de vinculá-la a determinadas condições e pressupostos de natureza material e procedimental. Cabe ao Estado zelar, inclusive em carácter preventivo, pela protecção dos direitos fundamentais, seja contra ingerências indevidas por parte dos poderes públicos, seja contra agressões provindas de particulares e até mesmo de outros Estados.

Os modos de realização dessa protecção são múltiplos. A forma como o Estado assume e efectiva seus deveres de protecção permanece no âmbito de seu próprio arbítrio. Contudo, as medidas implementadas devem alcançar pelo menos um mínimo de eficácia, ainda que não excluam por completo a ameaça que buscam atacar. Os direitos à protecção não se restringem à vida e à integridade física, alcançando tudo o que se encontra sob a protecção dos direitos fundamentais.

Os bens jurídicos mais afetados pela tributação - liberdade, propriedade e, por vezes, a dignidade humana -, situam-se no ápice do sistema normativo constitucional. Nesse sentido, não incidirá o dever fundamental de pagar tributo quando a riqueza não exceder o mínimo não tributável.

⁶⁰ MACINTYRE, Alasdair. (1994) *Justicia y racionalidad. Conceptos y contextos*. Traducción y presentación de Alejo Jose G. Sison. 2ª Edição, Madrid: Ediciones Internacionales Universitarias, p. 115.

⁶¹ ANDRADE, José Carlos Vieira de. (2004). *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 3ª Edição, Coimbra: Almedina, p. 219.

⁶² SARLET, Ingo Wolfgang. (2004). *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 4. Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, p. 180.

Viver em um estado fiscal gera a percepção de que pagar tributo seja avaliado como conduta cívica, que é instrumento de transformação social⁶³. Apesar disso, o imposto deve cumprir dois objectivos essenciais: o financiamento das funções Estaduais e a redistribuição do rendimento⁶⁴. Entretanto, boa parte dos cidadãos em algum momento de sua vida já se questionou por que pagamos tributos. A resposta lógica e directa é que pagamo-los para contribuir com as despesas do Estado. No entanto, os contribuintes devem sentir que o imposto é seu, é algo que lhes diz respeito e não alguma coisa destinada a alguém ou a algo que são estranhos, e que está bem repartido, bem distribuído⁶⁵.

Feito esse reconhecimento é fácil para o contribuinte perceber que o valor arrecadado com os impostos financia desde a remuneração dos juizes que decidirão as demandas judiciais, ao ordenado do Presidente da República e a construção de escolas públicas, o que também acaba por viabilizar que o Estado proceda a arrecadação.

Para que continuemos a pensar que contribuimos com as despesas públicas e que esse não seja um pensamento distante, mas palpável e por uma questão, inclusive, de justiça fiscal o desejo comum dos contribuintes é que a contraprestação, ainda que indirecta, do Poder Público seja realizada efectivamente realizada pelo Estado.

O contribuinte almeja que mesmo de forma indirecta tenha para si investimentos públicos, uma vez que há relação directa entre a quantidade do imposto arrecadado e a possibilidade de execução de obras públicas. Para o Estado com maior arrecadação tributária, maior será a possibilidade de políticas públicas serem executadas e de benefícios serem retornados à população.

É sob esse ângulo de visão que a capacidade contributiva, refletida nos princípios da igualdade de benefício e da igualdade de sacrifícios, é frequentemente violada, vez que os

⁶³ A actividade financeira do Estado (da qual o tributo é um elemento central) deve ser vista como um instrumento de transformação social necessário para conferir e preservar a legitimidade do regime político e dar eficácia aos direitos constitucionais dos cidadãos, e não como um capricho dos governantes que simplesmente retiram recursos da actividade produtiva para desbaratá-los nas gargantas vorazes da máquina estatal. Vide GODOI, Marciano Seabra de. O Tributo, o Direito Tributário e seu significado atual para a ordem constitucional: crítica à postura liberalista presente na doutrina brasileira. In: OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; GAMA, João Tabora da (org.). (2011). *Estudo em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Direito Fiscal: Parte Geral*. Vol. III. Coimbra: Coimbra Editora, p. 454-455.

⁶⁴ SILVA, Suzana Tavares da. (2013). *Direito Fiscal: teoria geral*, Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, p. 24.

⁶⁵ PIRES, Manuel e outro. (2012) *Direito fiscal*. 5ª Edição, Coimbra: Gráfica de Coimbra, p. 49.

recursos oriundos da arrecadação de tributos não retornam na mesma proporção em que são pagos pelos contribuintes⁶⁶.

E mais, se o imposto não depende de qualquer contraprestação do Estado e vimos que pagamo-lo para contribuir com as despesas públicas, e que o Estado com a arrecadação dos impostos não tem objetivo de auferir lucro, podemos afirmar que o imposto é a divisão equânime das despesas orçamentárias. Além desse desejo de contribuir para o seu Estado, os contribuintes questionam a elevada carga tributária por não existir uma fiel correspondência entre a qualidade dos serviços prestados e o valor contribuído.

Se é verdade que os indivíduos orientam sua conduta de forma a maximizar o sacrifício, existirá então uma predisposição inata ao comportamento humano para fugir aos impostos. O pagamento do imposto representa, para o contribuinte, a renúncia de uma parcela da sua riqueza sem receber, em troca, o benefício de uma contrapartida directa⁶⁷.

Daí que aqueles que cumprem rigorosamente as obrigações fiscais querem que de facto o Estado aplique essas receitas em políticas públicas e faça uma boa gestão e aplicação do dinheiro público, assim como desejam que tenha uma tributação justa. Desejam também esses contribuintes, que o Estado não aumente os tributos para compensar as receitas perdidas.

Dito isto, resulta cristalino que pagamos impostos para que o Estado tenha meios de financiar a justiça social e, desse modo, termos retorno da actividade estatal, para desfrutarmos de suas benesses, para termos melhores condições de vida e usufruirmos dela em sociedade de forma harmônica e equilibrada. Outrossim, os impostos são um preço: o preço que todos, enquanto integrantes de uma dada comunidade organizada em estado, pagamos por termos a sociedade que temos⁶⁸.

Por esse motivo os impostos devem ser pagos na medida da capacidade tributária de cada um, o que significa dizer que a capacidade contributiva evidencia uma das dimensões da isonomia, a saber, a igualdade na lei, quando se busca tratar de forma distinta situações diversas⁶⁹.

⁶⁶ NABAIS, José Casalta. *Op. Cit.*, p. 450.

⁶⁷ LOPES, Cidália Maria da Mota. (2008). *Quanto custa pagar impostos em Portugal: os custos de cumprimento da obrigação da tributação do rendimento*, Coimbra: Almedina, p. 83.

⁶⁸ NABAIS, José Casalta. *A crise do estado fiscal*. In: SILVA, Suzana Tavares da; RIBEIRO, Maria de Fátima (coord.). (2013). *Trajectórias de sustentabilidade: tributação e investimento*. Coimbra: Instituto Jurídico, p. 21

⁶⁹ SABBAG, Eduardo. (2010). *Manual de direito tributário*. 2ª Edição, São Paulo: Saraiva, p. 146

3.5. A igualdade como meio de promoção da justiça fiscal

Tamanha é a importância dos direitos fundamentais que a doutrina⁷⁰ os considera o oxigênio das Constituições democráticas. Dentre esses direitos, destaca-se, em posição de proeminência, o de igualdade.

O conceito de igualdade não é de fácil determinação ou de demarcá-lo, encontrando acerbas dificuldades, pois os valores não podem ser objectivados. Em função de sua plasticidade, amolda-se diferentemente aos múltiplos campos de incidência material das regras jurídicas. Não sendo possível pensar no surgimento de direitos subjectivos e de deveres correlatos sem que a lei os estipule⁷¹.

A igualdade é um princípio estruturante do Estado de Direito e do Estado Social⁷². Diz-se que ela é o pressuposto da uniformização do regime das liberdades individuais porque traz ínsita a ideia de igual dignidade da pessoa humana e de igual dignidade social, funcionando não apenas como fundamento contra discriminações, mas também como princípio jurídico-constitucional que manda compensar a desigualdade de oportunidades. Qualifica-se, pois, como limitação positiva e negativa da ação tributária.

O seu destinatário é o legislador, entendido na sua proporção mais larga possível, isto é, todos os órgãos da actividade legislativa e todos aqueles que expedirem normas dotadas de juridicidade, ou seja, actos normativos administrativos⁷³.

Em vista disso, não resta dúvida quanto ao estado de dependência do indivíduo em relação às prestações do Estado. Há que fazer com que este último cumpra a tarefa igualitária e distributivista, sem a qual não haverá nem democracia nem liberdade⁷⁴.

Os direitos fundamentais deixaram de ser unicamente limites para se converterem em valores diretivos da administração e da legislação. Compete assim ao poder público, uma vez constadas as desigualdades de facto, recriar as condições que permitam a todos usufruir dos mesmos direitos e cumprir os mesmos deveres. A igualdade assume relevo como geradora de igualdade de oportunidades e de condições reais de vida⁷⁵.

⁷⁰ BONAVIDES, Paulo. (2004). *Curso de direito constitucional*. 15ª Edição, São Paulo: Malheiros: p. 375.

⁷¹ WATY, Teodoro Andrade, *Op. Cit.*, p. 102.

⁷² CANOTILHO, J.J. Gomes, *Op. Cit.*, p. 430.

⁷³ WATY, Teodoro Andrade, *Op. Cit.*, p. 103

⁷⁴ CANOTILHO, J.J. Gomes, *Op. Cit.*, p. 513

⁷⁵ BONAVIDES, Paulo, *Op. Cit.*, p. 379

Desde Platão e Aristóteles, igualdade se vincula à justiça. Ao longo da história, porém, o conceito sofreu grandes transformações. A antiga igualdade jurídica do liberalismo se converteu em igualdade material. Em decorrência, já não podem ser ignorados o factor ideológico nem considerações outras de natureza axiológica. Ideologia e valores passaram a integrar o conceito de igualdade, provocando uma ruptura do antigo conceito de igualdade formal.

O Estado Social deve actuar como productora de igualdade fática. Para isso, os três poderes de Estado ficam vinculados à tarefa de desenvolver os pressupostos reais indispensáveis ao exercício dos direitos fundamentais. Ao legislador compete construir um direito igual para todos os cidadãos, o que inclui o aperfeiçoamento da legislação existente.

O sistema jurídico não mais se compraz com a mera igualdade perante a lei. É necessária igualdade na própria lei. De nada vale a legalidade se não for marcada pela igualdade⁷⁶.

Destaca-se como imposição da igualdade social a correção das desigualdades na distribuição da riqueza e dos rendimentos, nomeadamente através da política fiscal. Por meio da igualdade material é que se trata igualmente o que é igual e de forma distinta o que é desigual. Logo, a igualdade impõe diferenciações. A igualdade justa pressupõe um juízo e um critério de valoração⁷⁷.

Ao contrário do que se pensa, o mandado de igualdade na formulação do direito não significa que o legislador tenha que colocar todos nas mesmas posições jurídicas, nem que deva procurar que todos apresentem as mesmas propriedades naturais e que se encontrem nas mesmas situações fáticas⁷⁸.

A igualdade, segundo a lição clássica, consiste, na verdade, em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades. Isso sim é justiça.

A questão que se coloca, então, é determinar quem são os iguais e quem são os desiguais. Não se cuida de incumbência fácil. O tema é tormentoso. A história demonstra que, em nome da igualdade, fizeram-se inúmeras revoluções, fundadas em teorias filosóficas e em

⁷⁶ ATALIBA, Geraldo. (1998). *República e Constituição*. 2ª Edição Atualizada por Rosalea Miranda Folgosi, São Paulo: Malheiros, p. 160.

⁷⁷ CANOTILHO, J.J. Gomes. *Op. Cit.*, p. 428.

⁷⁸ ALEXY, Robert. (1997). *Teoria de los derechos fundamentales*, Madri: Centro de Estudios Constitucionales, p. 384

utopias que não resistiram ao tempo⁷⁹. É altamente controvertido separar igual e desigual, pois esses conceitos estão sujeitos a variações axiológicas históricas. Sobre ele, dificilmente se chegará a um consenso.

No mundo fáctico, não existe igualdade absoluta. As desigualdades existem e decorrem da própria natureza, devendo ser combatidas pelo Estado quando, ao lume da Constituição, forem ilegítimas. A igualdade de oportunidades é um postulado fundamental do sistema democrático. Não se pode aceitar que, com base nas desigualdades naturais, sejam dadas oportunidades diferentes a pessoas que se encontrem na mesma situação⁸⁰.

Existem, pois, diferenças que, no plano jurídico, a Constituição rechaça para o efeito de atribuir aos cidadãos regime jurídico diverso. Se o princípio geral de igualdade dirigido ao legislador não pode exigir que todos sejam tratados da mesma maneira e tampouco que todos devam ser iguais em todos os aspectos, por outro lado não pode permitir qualquer diferenciação. Ele actua perante situações ou termos de comparação reputados concretamente iguais e, antes de tudo, à luz de padrões valorativos. Assim, são vedados, na promoção do bem comum, preconceitos de cor, sexo, origem étnica, lugar de nascimento, religião, grau de instrução, posição social, estado civil dos pais, profissão, opção política ou quaisquer outras formas de discriminação⁸¹.

A igualdade inaugura o título da Constituição relativo aos direitos, deveres e liberdades fundamentais. O artigo 35 prescreve que:

“Todos são iguais perante a lei, gozam dos mesmos direitos e estão sujeitos aos mesmos deveres (...)”.

Do princípio geral do Direito Fiscal da igualdade tributária, um princípio material, há que considerar as seguintes vertentes: (a) *Vertente formal* – igualdade dos cidadãos perante a lei geral e abstracta; e (b) *Vertente material* – proibição de discriminação arbitrária. Com efeito, apesar de os homens deverem ser iguais perante a lei não têm e nem estão necessariamente na mesma situação. É deste entendimento que passa a prevalecer a *justiça distributiva* que defende a *proporcionalidade* na tributação⁸².

⁷⁹ GODOI, Marciano Seabra de. (1999). *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, p. 10

⁸⁰ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. (2002) *IPTU e progressividade. Igualdade e capacidade contributiva*, Curitiba: Juruá, p. 27.

⁸¹ Artigo 35 da Constituição da República.

⁸² WATY, Teodoro Andrade, *Op. Cit.*, p. 104.

A igualdade tributária não se atinge pela uniformidade de tributação, mas pela igualdade de sacrifícios, e esta não é atingível nem pela Justiça cumulativa nem pela distributiva, mas pela *justiça social*⁸³. Por conseguinte, os que dispõem de igual capacidade contributiva pagam igual imposto (igualdade horizontal) e os que dispõem de diferente capacidade contributiva pagam, qualitativa e quantitativamente, diferente imposto em proporção desta diferença (igualdade vertical). A capacidade contributiva decorre do princípio da igualdade e é revelada através do rendimento e do património⁸⁴.

No campo tributário, o princípio veda que o Estado institua tratamento desigual para contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Do exposto conclui-se que nem todas as diferenças são relevantes para o direito. Quando a disciplina jurídica diferenciadora não se basear num fundamento sério, não tiver um fundamento legítimo ou pelo menos um fundamento razoável, haverá violação arbitrária da igualdade⁸⁵.

A associação do princípio da igualdade com o princípio da proibição do arbítrio constitui um critério essencialmente negativo, por meio do qual é feito o controle judicial de casos em que a desigualdade é flagrante e intolerável. A máxima da igualdade é violada quando para a diferenciação legal ou para o tratamento legal igual não é possível encontrar uma razão razoável, que surja da natureza da coisa ou que, de alguma outra forma, seja concretamente compreensível, quer dizer, quando a disposição tenha que ser qualificada de arbitrária⁸⁶.

Essas fórmulas expressam a vedação de privilégios e discriminações; privilégios entendidos como situações de vantagem não fundadas, e discriminações como situações de desvantagem.

Os factores de desigualdade enunciados pelo legislador são fruto da interpretação da consciência jurídica da comunidade, mas não são os únicos constitucionalmente insuscetíveis de alicerçar privilégios ou discriminações. Por essa razão, não basta proibir, é preciso conferir às pessoas protecção efectiva, inclusive nas esferas penal e civil.

Entende-se por discriminações positivas as hipóteses de vantagem fundadas. Trata-se de desigualdades jurídicas criadas em resposta a desigualdades de facto e tendentes à superação destas. Por essa razão têm, em regra, carácter temporário. No Direito Tributário, o critério que

⁸³ WATY, Teodoro Andrade, *Op. Cit.*, p. 104

⁸⁴ *Ibidem*, p. 104

⁸⁵ CANOTILHO, J.J. Gomes, *Op. Cit.*, p. 428

⁸⁶ ALEXY, Robert, *Op. Cit.*, p. 391

distingue os desiguais é a capacidade contributiva, sendo por isso, este princípio, a expressão lógica do valor justiça⁸⁷.

A importância do princípio da capacidade contributiva deflui do seguinte exemplo: uma lei fiscal impositiva da mesma taxa de imposto para todos os cidadãos seria formalmente igual, mas seria profundamente desigual quanto ao seu conteúdo, pois equiparava todos os cidadãos, independentemente dos seus rendimentos, dos seus encargos e da sua situação familiar⁸⁸.

O princípio da capacidade contributiva permite que a lei implemente a justiça tributária na medida em que cria deveres tributários mais leves para os economicamente mais fracos e mais gravosos para aqueles que apresentarem maior renda. Ele é relativo, pressupondo a comparação. Se desta se puder concluir pela identidade de forças económicas, vedada será a diferenciação.

Pode-se afirmar que a igualdade depende necessariamente da medida empregada na comparação - no caso, a capacidade contributiva, e do fim comparativo utilizado, ou seja, a obtenção de receita tributária. A capacidade contributiva é, ao mesmo tempo, medida, porque traduz o critério de uma justa tributação, e finalidade da ação, porque representa algo cuja existência fundamenta a realização da própria igualdade⁸⁹.

Concretiza-se o princípio da igualdade conferindo o mesmo tratamento para quem apresentar igual capacidade contributiva e tratamento diferenciado para os que revelarem riquezas diferentes.

No entanto, cumpre confirmar se, no exercício da competência tributária, o legislador não discriminou onde lhe era vedado; se diferenciou apenas dentro da margem em que podia legitimamente diferenciar e finalmente, se não deixou de distinguir onde lhe era obrigatório fazê-lo. Em qualquer dessas hipóteses, a isonomia e, possivelmente, a capacidade contributiva terão sido feridas⁹⁰.

Importa destacar, em conclusão deste ponto, a importância de que os factores materiais determinantes de um tratamento normativo desigual comportem justificação. A desigualdade de tratamento só será consentida quando os critérios de distinção se compatibilizarem com os objetivos da lei, concluindo-se que a Constituição, à luz dos princípios que adota e dos fins que

⁸⁷ MARINS, James, *Op. Cit.*, p. 140

⁸⁸ CANOTILHO, J. J. Gomes, *Op. Cit.*, p. 427

⁸⁹ ÁVILA, Humberto, *Op. Cit.*, p. 88

⁹⁰ AMARO, Luciano. (2002). *Direito Tributário Brasileiro*. 8ª Edição, São Paulo: Saraiva, p. 133-134

comete ao Estado, autoriza o tratamento diferenciado das situações delimitadas na lei ordinária. Isso porque a regra é a generalidade da tributação.

A essência da aplicação do princípio da igualdade encontra o seu ponto de apoio na determinação dos fundamentos fáticos e valorativos da diferenciação jurídica consagrada no ordenamento. Isso significa que a prevalência da igualdade como valor supremo tem de ser harmonizada, caso a caso, com a liberdade que assiste ao legislador de ponderar os diversos interesses em jogo e de diferenciar o seu tratamento, se entender que se justifica.

Além da necessidade de que as leis sejam isonômicas, também sua interpretação pelo Executivo e pelo Judiciário deve levar esses postulados até suas últimas consequências no plano concreto de aplicação⁹¹.

⁹¹ ATALIBA, Geraldo, *Op. Cit.*, p. 158

Capítulo II –Mínimo não Tributável

1. O mínimo não tributável: panorama geral

O velho brocardo latino *primum vivere, deinde tributum solvere* pode ser tida como a primeira referência ao mínimo não tributável feita por estudiosos na idade média. Cristaliza a ideia de que as necessidades económicas básicas do ser humano são anteriores às necessidades do Estado e só após estarem satisfeitas as necessidades vitais do ser humano é que o Estado pode lançar mão do seu poder tributário para, assim, exigir o pagamento de impostos aos seus contribuintes.

A protecção do mínimo não tributável não é uma preocupação exclusiva do Direito Tributário. Na verdade, a protecção do mínimo não tributável implica que sejam salvaguardados os bens necessários para que cada cidadão possa satisfazer as suas necessidades elementares e, assim, proceder à sua subsistência com dignidade. É, por isso, uma ideia transversal a todas as áreas do direito que, juntamente com outros valores constitucionalmente tutelados – por exemplo protecção da vida e a dignidade da pessoa humana – coadjuvam os diferentes ramos do direito na sua protecção, daí que só com a articulação de todos os ramos do Direito é que poderemos saber como é que o Estado pode “proteger da tributação” os rendimentos necessários para fazer face às necessidades inerentes à existência do indivíduo e da sua família⁹².

Assim, quando se trata da protecção do mínimo não tributável, os direitos sociais assumem um papel particularmente importante dado que é através dos mesmos que são satisfeitas muitas necessidades básicas dos cidadãos. A título de exemplo, no ordenamento jurídico moçambicano, salientamos a atribuição de um subsídio social básico⁹³ para os cidadãos com escassos rendimentos visando reforçar o seu nível de consumo, autonomia e resiliência, conferindo, deste modo a todos uma vida digna.

Por sua vez, a não admissibilidade da penhora de determinados rendimentos⁹⁴ e a inadmissibilidade da penhora dos bens imprescindíveis à economia doméstica⁹⁵, em sede de

92 MILLÁN, Emilio Cencerrado. (1999). *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, Madrid: Marcial Pons, p. 62

93 Artigo 3 do Decreto n.o 47/2018, de 6 de Agosto

94 Alíneas e) e f) do número 1 do artigo 823 do Código de Processo Civil (CPC).

95 Alínea f) do número 1 do artigo 822 do CPC.

processo de execução, também protegem o património familiar necessário à subsistência do cidadão e do seu lar.

O mínimo não tributável apresenta-se como um conceito relativo variando consoante o custo de vida, o grau de desenvolvimento ou nível de serviços públicos que o país disponibiliza aos cidadãos⁹⁶. Trata-se, portanto, de um conceito elástico que, ao permanecer na margem de decisão política do legislador, permite que este actue com uma ampla margem de liberdade⁹⁷. Assim, aquando da determinação do quantum protegido pelo mínimo não tributável não se pode prescindir da situação económica concreta do país.

Assim, aquando da determinação do quantum protegido pelo mínimo não tributável não se pode prescindir da situação económica concreta do país. Numa economia com rendimentos elevados e com baixos custos de gestão dos serviços públicos, o mínimo não tributável poderá alcançar os níveis que lhe permitam também fazer face à despesa comumente considerada indispensável; pelo contrário, em países com rendimentos baixos e com uma economia fortemente nivelada com elevada despesa pública e com um orçamento elevado, o Estado ficará, necessariamente, limitado à satisfação das necessidades individuais baixando, por conseguinte, o nível do mínimo não tributável⁹⁸.

Se imaginarmos um sistema no qual o ente público proporciona ao cidadão, directamente, a satisfação das suas necessidades básicas assegurando-lhe, gratuita e indistintamente, alimentação, vestuário, habitação e educação, a razão de ser do mínimo não tributável deixará de existir. Ainda que não se verifique o cenário que acabámos de apresentar, é ponto assente que o Estado tem de promover os recursos necessários para fazer face à despesa pública podendo, deste modo, apropriar-se de parte da riqueza dos cidadãos através da criação de tributos. Contudo, tem de proporcionar aos cidadãos condições necessárias para que estes possam (sobre)viver com dignidade.

Daí que apenas poderão ser alvo de tributação os rendimentos do cidadão que demonstrem que o seu titular tem capacidade contributiva; na ausência desta, o Estado fica impossibilitado de lançar mão do seu poder tributário para tributar a parcela de rendimentos que permite ao contribuinte subsistir com dignidade. Está, assim, vedada ao legislador fiscal a

⁹⁶ DORADO, Francisco García. (2002). *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de Tributación*, Madrid: Dickinson, p. 187

⁹⁷ NABAIS, JOSÉ CASALTA. (2012). *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, Coimbra: Almedina, p. 523.

⁹⁸ MANZONI, Ignacio. (1965). *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Turim: Giappichelli, p. 80.

possibilidade de aniquilar as possibilidades materiais de sobrevivência dos seus contribuintes⁹⁹, isto porque a capacidade de contribuir apenas se verifica uma vez satisfeitas as necessidades vitais que tornam possível uma existência digna: capacidade de existir¹⁰⁰.

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

Como veremos com maior profundidade adiante, o âmbito de aplicação do mínimo não tributável não se circunscreve, unicamente, as pessoas singulares nem aos impostos sobre o rendimento.

O mínimo não tributável representa a protecção conferida à parcela de rendimentos que expressa o nível de riqueza que deve permanecer livre de tributação por se entender que a mesma não manifesta aptidão suficiente para revelar capacidade contributiva do sujeito passivo, tendo em conta as circunstâncias económicas e sociais de uma determinada sociedade, num determinado espaço de tempo.

Aquando da concretização do mínimo não tributável, o legislador fiscal deve interpretar o entendimento da comunidade em que se insere para, assim, determinar a parcela de rendimentos que, por não revelar aptidão suficiente para demonstrar a existência de capacidade contributiva do seu titular, não deve ser alvo de tributação.

Relativamente às pessoas singulares, o princípio da dignidade da pessoa humana, aliado ao dever de pagar impostos de acordo com a capacidade contributiva que cada contribuinte revele, implica que a tributação só possa incidir sobre os rendimentos reveladores de efectiva capacidade contributiva do contribuinte. Só assim é que estes poderão contribuir para a satisfação dos encargos públicos. Tal determina que a parcela de rendimentos aplicada na satisfação das necessidades vitais do contribuinte e do seu agregado familiar não possa ser considerada reveladora de capacidade contributiva¹⁰¹.

⁹⁹ NABAIS, José Casalta. (2005). *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, p. 25.

¹⁰⁰ RODRIGUES, João Pedro Silva (2002). *Algumas reflexões sobre a não tributação dos rendimentos essenciais à existência como um direito fundamental*, Fiscalidade, janeiro, Edição do Instituto Superior de Gestão, p. 35

¹⁰¹ BERLIRI, Luigi Vittorio. (1986). *El impuesto justo*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, p. 252-253

A protecção conferida pelo mínimo não tributável pode abarcar os rendimentos que visem garantir a satisfação das necessidades físicas elementares do indivíduo, assim como a satisfação das suas necessidades intelectuais. Para o referido autor, só esta leitura ampla do mínimo não tributável é que assegurará ao cidadão uma vivência com decoro e dignidade na sociedade em que se insere. A não ser que consideremos o ser humano como um animal ou como uma máquina, não é possível ignorar as exigências de ordem espiritual e intelectual que permitam ao indivíduo manter relações inter-humanas e uma participação mínima na vida social, cultural e política na sociedade em que se insere.

Na verdade, sendo que também estas se revelam fundamentais e tão dignas de tutela como as necessidades de ordem estritamente material, o mínimo não tributável tem de contemplá-las, sob pena de se fazer uma deficiente interpretação e aplicação do mesmo¹⁰². Daí que só a ampliação do conceito de mínimo não tributável é que lhe permite estar em consonância com outros preceitos constitucionais referentes ao desenvolvimento da personalidade de cada indivíduo, direito à vida e à saúde, direito à protecção familiar.

Todavia, para que o mínimo não tributável possa abarcar não só a protecção dos rendimentos que visem a satisfação das necessidades físicas básicas mas também, além destas, a possibilidade de participação social, cultural e política na sociedade, permitindo a satisfação de necessidades espirituais e intelectuais, não nos poderíamos cingir, exclusivamente, ao princípio da capacidade contributiva, isto porque este princípio apenas obstará à tributação do mínimo lógico exigível, identificado como o mínimo físico ou vital da existência¹⁰³.

Por isso, parte significativa da doutrina entende que deve-se adoptar uma leitura ampla do mínimo não tributável implicando que o mesmo seja determinado em função dos direitos económicos, sociais e culturais e dos demais segmentos do princípio do estado social e que, por exigências da coerência interna do sistema, deve articular-se e conjugar-se com o mínimo não tributável tido em conta nos outros ramos de direito, mormente com o direito das prestações sociais e com o conceito de alimentos do direito da família¹⁰⁴.

Não obstante esse entendimento de parte da doutrina não se revelar desprovido de sentido, esta concepção ampla do mínimo não tributável não é acolhida na maioria dos ordenamentos jurídicos, incluindo o moçambicano. Tem sido entendimento comum que a

¹⁰² MANZONI, Ignacio, *Op. Cit.*, p. 77-80

¹⁰³ NABAIS, José Casalta, *Op. Cit.*, p. 465

¹⁰⁴ *Ibidem*

referida figura se destina à salvaguarda das necessidades materiais do contribuinte protegendo a parcela de riqueza que tem de ser afectada à satisfação das necessidades vitais. Assim, é a convicção da comunidade de que essa parcela de riqueza não demonstra capacidade contributiva do seu titular que subjaz como fundamento do mínimo não tributável no âmbito do direito fiscal. Por conseguinte, caberá a outros mecanismos do direito, que não se insiram no âmbito do direito fiscal, a satisfação das necessidades espirituais e psicológicas do ser humano.

É, contudo, unânime que o mínimo não tributável abrange a protecção da parcela de rendimentos necessária para fazer face às necessidades vitais básicas, tais como alimentação, vestuário, saúde, higiene. Apenas após a satisfação das mesmas é que o titular de tais rendimentos é investido na pele de contribuinte tendo o correspondente dever de pagar impostos mediante a capacidade contributiva revelada. Deste modo, apenas a parcela de rendimento que excede o necessário para fazer face às necessidades protegidas pelo mínimo não tributável é passível de tributação.

Fica, assim, fora do alcance do poder tributário estadual, a parcela de rendimento afeta à satisfação das referidas necessidades básicas. A não consideração da parcela de rendimentos necessária à satisfação das necessidades vitais é, deste modo, uma projecção directa da capacidade contributiva, dando corpo a uma exigência fundamental de personalização, estando por isso em correspondência com o princípio material que estrutura o imposto¹⁰⁵.

Uma vez que o rendimento bruto não é revelador da verdadeira capacidade económica do contribuinte – por não considerar as despesas para a obtenção do mesmo – o princípio da capacidade contributiva exige que apenas seja tributado o rendimento líquido do contribuinte. Por conseguinte, é necessário que, por um lado, sejam permitidas deduções de todas as despesas necessárias para a obtenção do rendimento – rendimento líquido objetivo – e, por outro lado, sejam excluídas da base tributável as despesas necessárias para a sobrevivência condigna do contribuinte.

A existência de um Estado social, na vertente de Estado fiscal, implica que, primariamente, seja respeitado o mínimo não tributável relativamente a todos os cidadãos –

¹⁰⁵ VASQUES, Sérgio. Capacidade Contributiva, Rendimento e Património. In *Revista Fórum de Direito Tributário*, p. 34-35

quer sejam titulares de altos ou de baixos rendimentos – enquanto titulares do dever fundamental de pagar impostos¹⁰⁶.

Em suma, chegados a este ponto, podemos concluir que o mínimo não tributável, visando garantir a todos os cidadãos uma vida digna, não constitui uma prestação social de teor fiscal dado que o seu alcance é universal a todos os contribuintes, independentemente do seu status económico e social¹⁰⁷. O mínimo não tributável impõe-se, deste modo, ao legislador fiscal, determinando que este deixe de dispor da ampla liberdade de conformação, característica da sua competência no domínio das prestações sociais¹⁰⁸.

2. O mínimo não tributável e os tributos em geral

2.1. Panorama geral

A maioria dos estudos sobre o mínimo não tributável dedica-se (quase) exclusivamente aos impostos sobre o rendimento, máxime imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. Durante muito tempo, a doutrina sustentava que o mínimo não tributável tinha apenas aplicabilidade no âmbito do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRPS) dado que, apenas nesta sede, é que as suas exigências se podiam efectivar. Por um lado, entendia-se que o rendimento, enquanto manifestação da riqueza do contribuinte, era o objecto que melhor se adequava à tributação de acordo com a capacidade contributiva¹⁰⁹.

Por outro lado, a conceção do mínimo não tributável como mecanismo que permitia não tributar a parcela de rendimentos que fosse considerada vital para a sobrevivência do contribuinte determinava a sua exclusiva aplicação neste domínio. Contudo, o facto de ser apresentado como contra-face do princípio da capacidade contributiva implica que, sempre que estejamos perante uma situação de ausência da mesma, o Estado deixe de ter legitimidade para tributar. A capacidade contributiva é, deste modo, elemento definidor da competência tributária estadual devendo, por conseguinte, respeitar todos os tributos não tendo aplicabilidade, exclusivamente, no Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

¹⁰⁶ NABAIS, José Casalta, *Op. Cit.*, p. 535

¹⁰⁷ *Ibidem*, p. 536-537.

¹⁰⁸ *Ibidem*, p. 537.

¹⁰⁹ TIPKE, Klaus. (2002). *Moral Tributária Del Estado y De Los Contribuyentes*, Madrid: Marcial Pons, p. 38.

O mínimo não tributável deve articular-se com todos os tributos sendo, por isso, insuficiente a mera referência ao conjunto do sistema tributário¹¹⁰. Se o mínimo não tributável for aplicável, exclusivamente, ao IRPS, então a sua efectivação de acordo com o princípio da capacidade contributiva fica comprometida por não abarcar todas as realidades que tal princípio reclama. Inseparável do princípio da capacidade contributiva, o mínimo não tributável implica que todos os impostos fiquem sobre o seu alcance. Deste modo, não faz sentido que, aplicando o mínimo não tributável no âmbito do imposto sobre o rendimento, a parcela de rendimentos destinada a salvaguardar a satisfação das necessidades essenciais do indivíduo fique fora da tributação para, de seguida, no âmbito de outro imposto, se tributar essa mesma parcela de rendimento¹¹¹.

Em suma, admitir que o mínimo não tributável apenas tem aplicabilidade no domínio do IRPS revela-se insuficiente pois o contribuinte pode ver tributada, no âmbito de outros impostos, a parcela de rendimento necessária para satisfazer as suas necessidades vitais. Concluindo pela aplicação do mínimo não tributável a todos os impostos, é necessário saber como é que o mesmo se espelha em cada um deles.

2.2. Aplicabilidade do mínimo não tributável no âmbito dos impostos directos

No âmbito dos impostos directos, o mínimo não tributável protege a parcela de rendimentos necessária para fazer face às necessidades vitais do seu titular – em sede de impostos sobre o rendimento – e protege o património mínimo de que cada contribuinte é titular – em sede de impostos sobre o património¹¹².

Relativamente a estes, cabe, desde já, salientar que a aplicação do mínimo não tributável nesta sede não é unânime. Contudo, começamos por salientar que à semelhança do rendimento, também o património se apresenta como uma manifestação da capacidade contributiva do contribuinte. Como tal, a sua aptidão para ser submetido a tributação não é questionável. Nestes, o legislador considera que a titularidade de bens e direitos com conteúdo económico revelam aptidão para ser alvo de tributação dando origem à tributação da riqueza em sentido estático.

¹¹⁰ MILLÁN, Emilio Cencerrado, *Op. Cit.*, p. 43

¹¹¹ MANZONI, Ignacio, *Op. Cit.*, p. 148

¹¹² SERRANO, Carmelo Lozano. (1988). *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Madrid: Editorial Tecnos, p. 25

Assim, sempre que determinados bens sejam aptos a revelar a capacidade contributiva do seu titular serão alvo de tributação. Pelo contrário, sempre que determinado bem não seja apto a revelar a capacidade contributiva do seu titular, não poderá ser sujeito a tributação.

2.3. Aplicabilidade do mínimo não tributável no âmbito dos impostos indirectos

O mínimo não tributável também encontra aplicabilidade no âmbito dos impostos indirectos. Não raras vezes, a tributação do consumo é a única tributação suportada por um número considerável de contribuintes. Tendo em conta a inelasticidade da procura dos bens de primeira necessidade – uma vez que estão em causa produtos consumidos, indistintamente, por todos os cidadãos inclusivamente por aqueles que não revelem capacidade contributiva para ser alvo de tributação no domínio do imposto sobre o rendimento – não admitir a protecção conferida pelo mínimo não tributável nesta sede colide, directamente, com o princípio da capacidade contributiva¹¹³.

A inexistência de discriminações negativas relativamente aos bens consumidos, em favor dos bens de primeira necessidade, torna o imposto indirecto constitucionalmente ilegítimo por violação do mínimo não tributável¹¹⁴. A inelasticidade da procura que caracteriza a procura dos bens de primeira necessidade, apesar de ser geradora de um volume de tributação considerável, não pode ser argumento para arrecadar receita fiscal através da tributação destes bens pois tal facto consubstanciaria uma clara violação do princípio da capacidade contributiva¹¹⁵.

Deste modo, tendo em conta que os bens de primeira necessidade, enquanto bens vitais para a sobrevivência humana, são consumidos, indistintamente, por contribuintes com maior rendimento e por contribuintes com um rendimento mais escasso, o seu consumo têm aptidão para demonstrar a existência de capacidade contributiva de quem os adquire. Por conseguinte, o imposto que recai sobre os bens de primeira necessidade constitui um verdadeiro imposto de capitação negando o princípio da capacidade contributiva¹¹⁶.

¹¹³ VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. (2001). *El principio de Igualdad, Tratado de Derecho Tributario – El Derecho Tributario y sus fuentes*, Tomo I. Bogotá: Temis, 2001, p. 234

¹¹⁴ MOSCHETTI, FRANCESCO. (2003). *El principio de capacidad contributiva Tratado de Derecho Tributario – El Derecho Tributario y sus fuentes*, Lima: Palestra Editores, p. 38

¹¹⁵ MANZONI, Ignacio, *Op. Cit.*, p. 152

¹¹⁶ GIARDINA, Emílio. (1961). *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milão: Giuffrè, p. 451.

Se o imposto só deve começar onde começa a força económica do contribuinte, isto é, onde haja, efectivamente, capacidade contributiva permitindo que o contribuinte contribua para fazer face à despesa pública, então a ausência da mesma determina que a existência de tributação nessas situações seja inconstitucional.

Aliás, a legitimidade da não tributação do consumo de bens de primeira necessidade não é posta em causa pelo facto de existirem contribuintes que não apliquem o resultado da não tributação ao consumo desses bens dado que aquele que canaliza o mínimo vital ao consumo de bens de primeira necessidade gozará de uma plena e completa isenção; pelo contrário, aqueles que o canalizem para o consumo de bens não vitais ou bens supérfluos ou que causem malefícios (como é o caso do indivíduo que gaste a totalidade do seu rendimento ou parte do mesmo em álcool ou diversões) não apresentam qualquer justificação para que não deva suportar o imposto como qualquer outro sujeito.

Não só não se contraria o princípio em causa, como também se realiza cabalmente o seu espírito permitindo, além do mais, a prossecução de uma ação moralizante do mínimo vital e garantindo, ao mesmo tempo, a efectiva subordinação da isenção aos objetivos pretendidos pelo legislador.

Relativamente à protecção do mínimo não tributável ao nível dos impostos indirectos, a doutrina sugere duas soluções. Por um lado, a protecção do mínimo não tributável pode ser efectivada mediante o reconhecimento da não incidência relativa ao imposto devido aquando da aquisição de bens essenciais. Por outro lado, a mesma pode ser efectuada mediante a compensação do valor dos bens consumidos no pagamento dos impostos directos¹¹⁷.

Não obstante o mérito das duas soluções apresentadas, em termos dogmáticos não podemos adoptar a segunda solução apresentada. Admitir que o mínimo não tributável, no âmbito dos impostos indirectos, pudesse ser efectivado mediante a compensação do valor dos bens consumidos em sede de pagamento dos impostos directos poderia implicar que os contribuintes que se apresentassem, nesta sede, completamente isentos – e, por isso, não tendo imposto a pagar – teriam de suportar a quantia devida a título de imposto indirecto não tendo como beneficiar de uma compensação ao nível dos impostos directos por, a este nível, não serem alvo de tributação.

¹¹⁷ DORADO, Francisco García, *Op. Cit.*, p. 193

Em segundo lugar, tal geraria uma situação de discrepância e desrespeito quer pelo princípio da capacidade contributiva, quer pela protecção que o mínimo não tributável pretende conferir, máxime relativamente aos contribuintes que mais necessitam da protecção do mínimo não tributável. Na verdade, estes, ao não revelarem capacidade contributiva que lhes permita ser alvo de tributação em sede de imposto sobre o rendimento, ficariam desprotegidos ao nível dos impostos indirectos.

A efectividade do mínimo não tributável revela-se, por conseguinte, complexa. Se, relativamente aos impostos sobre o rendimento, o mínimo não tributável determina que a parcela de rendimentos necessária à satisfação das necessidades essenciais não pode ser alvo de tributação, no âmbito dos impostos indirectos, o mínimo não tributável fundamenta a não tributação do consumo dos bens de primeira necessidade¹¹⁸.

Assim, não podemos deixar de considerar inconstitucional a tributação do consumo dos bens considerados de primeira necessidade por, na ausência de aptidão para revelarem existência de capacidade contributiva daqueles que os adquirem, violar o princípio da capacidade contributiva.

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

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

¹¹⁸ DELGADO, José Martín. Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978. *Revista Hacienda Pública Española*, n.º 60, 1979, p. 70-71

A constante alteração das características psicológicas, sociais e físicas de cada contribuinte implica que exista, nesta sede, uma margem de discricionariedade aquando da separação dos bens essenciais dos bens supérfluos. Em segundo lugar, a existência de inúmeras variedades de bens pode dificultar a identificação daqueles que devem ser considerados bens de primeira necessidade.

Daí que, tendo em conta a mutabilidade das necessidades essenciais, a catalogação sugerida teria de ser alvo de uma actualização periódica cuja obrigatoriedade deveria estar, expressamente, prevista.

A esta dificuldade, acresce ainda o facto de o Estado, visando fazer face às suas necessidades financeiras, estar, constantemente a criar tributos desta natureza¹¹⁹. A máquina fiscal não deixa, por conseguinte, impune de tributação qualquer realidade económica que permita arrecadar receita fiscal.

2.4. Aplicabilidade do mínimo não tributável no âmbito das taxas

Por fim, uma palavra sobre a aplicação do mínimo não tributável em sede de taxas. Recordando os ensinamentos da doutrina as taxas são receitas tributárias com carácter sinalagmático, não unilateral, o qual por seu turno deriva funcionalmente da natureza do facto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou, na utilização de bens do domínio público ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares¹²⁰.

Diferentemente do que acontece no campo dos impostos, as taxas não encontram o seu fundamento no princípio da capacidade contributiva¹²¹, mas sim no princípio do benefício. Não obstante, tal não afasta, desde logo, a aplicação do mínimo não tributável nem do princípio da capacidade contributiva¹²². O princípio da capacidade contributiva, no domínio das taxas, tem

¹¹⁹ Através da Lei n.º 22/2022, de 28 de Dezembro, que faz alteração pontual do Código do IVA, o Estado retirou a isenção anteriormente existente na prestação de serviços médicos e sanitários por entidades privadas, bem como, igualmente, retirou a isenção nas transmissões de bens e prestações que tenham por objecto o ensino e a formação profissional realizada por entidades privadas.

¹²⁰ XAVIER, ALBERTO. (1974). *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa, p. 42-43

¹²¹ WATY, Teodoro Andrade, *Op. Cit.*, p. 256.

¹²² VASQUES, Sérgio. *Capacidade Contributiva, Rendimento e Património*. Revista Fórum de Direito Tributário, n.º 11, p. 24

aplicabilidade enquanto fundamento da concessão da isenção do pagamento de uma determinada taxa sempre que o obrigado não possua capacidade contributiva para tal.

Sendo assim, podemos afirmar que, por um lado, o reconhecimento do mínimo não tributável no domínio das taxas pode justificar-se com base no princípio do Estado social ou com base no respeito pela dignidade da pessoa humana que exigem a gratuidade de certos serviços públicos para os grupos sociais mais carenciados¹²³. Na verdade, como acabámos de ver, ainda que o princípio da capacidade contributiva não seja o fundamento da existência de taxas, este pode ser encarado como fundamento para a concessão da isenção do pagamento de determinada taxa aos beneficiários de um serviço que não demonstrem ter capacidade contributiva.

A efectivação do princípio da capacidade contributiva nesta sede pode ser concretizada através da concessão de isenções, totais ou parciais, permitindo que quem não possua capacidade contributiva ou quem tenha uma capacidade contributiva insuficiente não seja excluído do usufruto dos serviços que implicam o pagamento de uma taxa.

Por outro lado, é a própria Constituição que, em certos casos, justifica e impõe o não pagamento de determinadas taxas para que aqueles que vivam numa situação de insuficiência económica possam aceder, por exemplo ao direito e a qualquer tribunal. Nestes termos, de acordo com a Constituição¹²⁴, a justiça não pode ser denegada a ninguém, máxime por revelar insuficiência económica que não lhes permita constituir advogado ou fazer face as custas processuais.

Deste modo, apesar de não estar constitucionalmente consagrado um direito de acesso ao direito e aos tribunais gratuito ou tendencialmente gratuito deve ser assegurado, a todo e a qualquer cidadão, o acesso ao direito e à justiça. Assim, devem ser disponibilizadas formas de apoio que viabilizem a tutela dos direitos das pessoas mais carenciadas.

Assim, ainda que fundamentado em princípios distintos, a protecção conferida pelo mínimo não tributável é transversal a todos os tributos implicando que todos vejam salvaguardada a parcela de rendimentos que lhes permita fazer face às suas necessidades vitais e, na ausência de rendimentos que lhes permitam aceder a determinados serviços, lhes seja garantido o acesso aos mesmos isentando-os (ou reduzindo) do pagamento da taxa respectiva.

¹²³ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Op. Cit.*, p. 477

¹²⁴ Artigo 62 da CRM

3. Regime jurídico do mínimo não tributável

No ordenamento jurídico moçambicano, o regime jurídico do mínimo não tributável está apenas previsto no IRPS. Enquanto imposto directo, o IRPS tem como objecto de tributação o rendimento das pessoas singulares¹²⁵.

A doutrina tradicional, identificando o mínimo não tributável com o conjunto de rendimentos necessários para que o sujeito passivo possa proceder à sua subsistência, destacou a necessidade de se introduzir, em sede do IRPS, uma garantia de protecção da parcela de rendimentos considerada vital para sua sobrevivência. Assim, e não obstante a dificuldade de quantificação do mesmo, o legislador viu-se compelido a incorporar, em sede do IRPS, a figura do mínimo não tributável.

O artigo 56.º do Código do IRPS¹²⁶, sob a epígrafe “mínimo não tributável”, determina que:

“1. Não é tributado o rendimento coletável anual inferior ou igual a 225.000,00 MT, ficando o excedente sujeito a imposto. 2. No caso de tributação pelo agregado familiar, o mínimo não tributável a que se refere o número anterior aplica-se aos rendimentos de cada titular até ao seu montante.”

Este preceito legal consagra o instituto do mínimo não tributável no nosso sistema tributário, determinando igualmente a parcela de rendimentos que, no entender do legislador, não revela uma efectiva capacidade contributiva do seu titular, tendo em conta as necessidades vitais ligadas à sobrevivência da pessoa humana. Contudo, tendo em conta que o regime em causa apenas protege os rendimentos das pessoas singulares, as pessoas colectivas não são abrangidos pelo mínimo não tributável.

No âmbito dos rendimentos da primeira categoria, o legislador consagrou na alínea d) do artigo 6.º que:

“Não constituem rendimento tributável, não sendo, por isso, considerados na determinação do rendimento colectável:

¹²⁵ Artigo 1.º do CIRPS.

¹²⁶ Aprovado pela Lei n.º 33/2007, de 31 de Dezembro.

d) as indemnizações por despedimento, previstas na lei, recebidas ou colocadas à disposição do trabalhador, emergentes de rescisão do contrato de trabalho, por iniciativa do empregador ou do trabalhador, com justa causa.”

Outrossim, o artigo 7.º do Código do IRPS determina que:

“Ficam isentas do IRPS as pensões previstas no artigo 5.º e o subsídio de morte.”

Deste modo, procedeu-se à extensão da protecção conferida pelo mínimo não tributável excluindo de tributação as indemnizações provenientes de trabalho dependente, rendimentos provenientes de pensões e subsídio de morte. Não obstante a referida extensão, se apenas estão abrangidos “as indemnizações por despedimento”, então as indemnizações¹²⁷ obtidas pelos demais trabalhadores por conta própria ficam excluídas da protecção conferida pelo mínimo não tributável uma vez que não existe qualquer disposição legal que isente de tributação as indemnizações auferidas resultantes do exercício das actividades compreendidas nas outras categorias.

Esta solução não pode deixar de ser vista com surpresa e perplexidade. A escolha da profissão que permita a cada cidadão trabalhar para viver é uma decisão individual e profundamente livre¹²⁸. Deste modo, abstratamente, todos os cidadãos poderão ser caracterizados como “trabalhadores independentes” dado que a situação de “dependência” conferida pelo vínculo laboral não é uma decisão individual livre. Na verdade, contrariamente ao que o legislador fiscal pretende fazer crer, o “estado natural” dos cidadãos é o de trabalhador não dependente. Contudo, o Código do IRPS parece entender que os trabalhadores que não dispõem de um vínculo laboral com subordinação jurídica face a uma entidade empregadora são, por um motivo inexplicável, “ricos” ou, no mínimo, “independentes por vontade própria”. Como tal, as indemnizações por estes obtidos não são merecedores da protecção conferida pelo mínimo não tributável. Por sua vez, facto de, no nosso ordenamento jurídico, haver liberdade de iniciativa económica pode tornar a ausência da protecção do mínimo não tributável no âmbito de todos os rendimentos mais gritante.

A dualidade de regimes – ainda que, provavelmente, concebida para fazer face às preocupações relativas à fraude e evasão fiscal¹²⁹ – é, deste modo, geradora de desigualdades

¹²⁷ Vide a alínea d) do número 3 do artigo 8.º do CIRPS.

¹²⁸ Número 2 do artigo 84 da CRM

¹²⁹ RODRIGUES, João Pedro Silva, *Op. Cit.*, p. 33

configurando uma inconstitucionalidade por omissão fruto da incompleta consagração do direito ao mínimo não tributável. Tal poder-se-á justificar tendo em conta uma sociedade pouco atenta aos direitos humanos e à sua tutela sendo, pois, fundamental o respeito por condições dignas de vida. Mas é importante notar que esta falta de protecção adequada do mínimo não tributável acaba assim por ser, também ela e em certa medida, indutora da fraude e evasão fiscal dos empresários em nome individual, para quem a sub-declaração de rendimentos se apresenta, ao fim ao cabo, como a alternativa possível para proteger aquele mínimo.

Por outro lado, apesar do Código do IRPS permitir uma série de deduções à colecta do imposto¹³⁰, estas não podem ser confundidas com a protecção conferida pelo mínimo não tributável. Em bom rigor, não obstante, gozarem de um grau de generalidade que permite que os contribuintes que tenham encargos familiares possam ver reconhecida a redução da sua capacidade contributiva aplicando-se independentemente da natureza dos rendimentos obtidos, a solução acolhida pelo Código do IRPS não deve ser aplaudida. Ao imputar como rendimento colectável o rendimento necessário para satisfazer as necessidades vitais do contribuinte, a referida solução viola o princípio da capacidade contributiva¹³¹.

Como já salientámos, a protecção conferida pelo mínimo não tributável pode ser legalmente consagrada, quer através da não tributação de um determinado escalão de rendimentos considerados como essenciais para satisfazer as necessidades vitais da pessoa e do seu agregado familiar, quer mediante a dedução das despesas com os encargos vitais que constituem o mínimo não tributável. Tal deverá ter lugar no montante da matéria coletável uma vez que é este que reflecte a existência de capacidade contributiva¹³².

Na verdade, se tais despesas – por serem essenciais à subsistência do indivíduo e do seu agregado familiar – não são valoradas para efeitos de manifestação de capacidade contributiva que permita ao sujeito passivo contribuir para fazer face à despesa pública, então não podem ser imputadas como rendimento coletável. Assim, acompanhamos o pensamento do referido autor dado que a efectivação do mínimo não tributável deverá operar através da redução da base tributável dado que, além de se revelar tecnicamente correcta, é uma técnica mais transparente.

¹³⁰ Artigo 59 do Código do IRPS

¹³¹ RODRIGUES, João Pedro Silva, Op. Cit., p. 34.

¹³² Ibidem

Esta técnica permite que o contribuinte tenha plena consciência da parcela de rendimentos que é protegida pelo mínimo não tributável devido aos encargos por si apresentados.

Não obstante a protecção conferida pelo mínimo não tributável poder ser legalmente consagrada recorrendo a vários métodos – exigindo-se apenas que respeitem as devidas exigências constitucionais – a técnica das deduções à coleta utilizada pelo legislador fiscal português não é a que melhor realiza a finalidade de tributar respeitando a capacidade contributiva. Como acabámos de sustentar, tal deve-se ao facto de o mínimo não tributável exigir que a parcela de rendimentos que não espelhe capacidade contributiva do seu titular não possa ser, de todo, alvo de tributação nem integrar a base de cálculo do imposto devido.

4. Titularidade do direito ao mínimo não tributável

De acordo com o n.º 1 do artigo 14.º da Lei Geral Tributária (LGT)¹³³, o sujeito passivo da relação jurídico-tributária é quem, nos termos da legislação tributária, está obrigado ao cumprimento de uma prestação tributaria, de natureza material ou formal, seja uma pessoa singular ou colectiva, uma entidade constituída observando ou não os requisitos legais, um património, uma organização de facto ou de direito ou qualquer outro agrupamento de pessoas.

Deste modo, uma vez que o sujeito passivo da relação tributária pode ser uma pessoa singular, uma pessoa colectiva ou uma entidade a que apenas o legislador tributário reconhece relevância sem a transformar numa pessoa jurídica¹³⁴, por exemplo, as sociedades irregulares¹³⁵, concluímos que o mesmo não tem de ser, necessariamente, uma pessoa jurídica.

Por outro lado, além do contribuinte directo, a LGT¹³⁶ considera também como sujeito passivo o substituto tributário e o responsável tributário. Assim, e tendo em conta que o sujeito passivo é todo aquele sobre quem recai um qualquer dever de cooperação, são várias as questões que se suscitam aquando da definição da titularidade do direito à não tributação dos rendimentos necessários a uma existência digna¹³⁷.

¹³³ Lei n.º 2/2006, de 22 de Março.

¹³⁴ SALDANHA SANCHES, José. (2007). *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra: Coimbra Editora, p. 251.

¹³⁵ Alínea b) do número 1 do artigo 2.º do Código do IRPC.

¹³⁶ Artigos 20 e 21 do Código de IRPS.

¹³⁷ SALDANHA SANCHES, José, *Op. Cit.*, p. 253.

Primeiramente, cabe saber se todos os tipos de sujeito passivo são titulares do referido direito ou se, pelo contrário, a titularidade do mesmo recai apenas sobre o sujeito passivo puro. Em segundo lugar, há que saber se a quantidade de riqueza de que é titular o sujeito passivo afasta a protecção conferida pelo mínimo não tributável à parcela de rendimentos necessária para uma existência digna. Por fim, cabe aferir se estamos perante um direito exclusivo das pessoas singulares ou se, pelo contrário, as pessoas colectivas também têm direito à protecção do mínimo não tributável para que possam subsistir.

Deste modo, se o dever fundamental de pagar impostos recai sobre todos aqueles que revelem possuir capacidade contributiva para tal, a qualidade de sujeito passivo é um *præius* para que possa existir qualquer tipo de tributação.

Não obstante, tendo em conta que o substituto tributário, isto é, aquele que se encontra vinculado ao pagamento do tributo em vez do contribuinte, por se encontrar em posição que permite assegurar o pagamento com maior facilidade e segurança¹³⁸, apenas está vinculado ao pagamento do imposto em substituição do contribuinte, a sua capacidade contributiva não releva para que fique vinculado a tal obrigação.

Ao recorrer ao mecanismo da substituição tributária, o legislador fiscal introduz, no lado passivo da relação jurídico-tributária, dois obrigados principais, ainda que apenas exista um único sujeito adstrito ao dever fundamental de pagar impostos. Nos casos de substituição tributária, apenas o contribuinte responde por uma obrigação tributária própria resultante do preenchimento da norma de incidência de um determinado tributo.

Por sua vez, o substituto tributário responde por uma obrigação própria derivada do mecanismo da substituição. Deste modo, apesar de ser chamado, em primeiro lugar, a pagar o imposto em causa, tal baseia-se num dever de contribuir alheio: o dever de pagar impostos do contribuinte.

Não há, deste modo, coincidência entre a entidade que efectua o pagamento do tributo – o substituto tributário – e a entidade que suporta, efectivamente, o encargo tributário – o contribuinte. Por conseguinte, uma vez que o substituto actua em substituição do contribuinte directo, isto é, aquele que preenche as normas de incidência de um dado tributo público¹³⁹, a

¹³⁸ VASQUES, Sérgio. (2011). Manual de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, p. 326

¹³⁹ Ibidem, p. 328

capacidade contributiva do substituto tributário em nada afecta a obrigação que sobre si recai, enquanto substituto tributário.

Na verdade, o facto de, regra geral, se encontrar em melhor posição que o contribuinte directo para cumprir a obrigação deste faz com que o legislador desloque a obrigação tributária para si. Apenas é objecto de imposto a manifestação dinâmica ou estática do património do contribuinte e não do substituto tributário, sendo aquele o detentor do dever fundamental de pagar impostos¹⁴⁰.

Por sua vez, também a capacidade contributiva do responsável tributário, ou seja, daquele que fica obrigado ao pagamento do tributo além do contribuinte, quando este não seja capaz do fazer¹⁴¹, não releva para que fique adstrito ao pagamento do imposto quando o contribuinte o possa fazer.

Na verdade, a posição jurídica que o responsável tributário ocupa não deriva da sua capacidade contributiva, mas sim da posição especial que ocupa em relação ao contribuinte directo – facto de responsabilidade e não facto tributário – que lhe permite influenciar o seu comportamento ou fiscalizá-lo.

Deste modo, sempre que o contribuinte não possa satisfazer a obrigação de pagamento de imposto a que se encontra vinculado, recai sobre o responsável tributário o cumprimento da referida obrigação tributária. Uma vez que a responsabilidade tributária só entra em ação numa fase patológica da relação jurídica do imposto não altera a obrigação de pagamento do imposto¹⁴².

Assim, em primeiro lugar, será chamado a cumprir a obrigação tributária o devedor principal e, só no caso de este não apresentar património suficiente para satisfazer a referida obrigação, é que o responsável tributário é chamado a intervir. O responsável tributário é, por conseguinte, obrigado tributário com fundamento num dever de contribuir alheio.

Tendo em conta que a responsabilidade tributária se apresenta como um instrumento de garantia de crédito, *in casu* de um crédito tributário, o responsável tributário, no cumprimento da obrigação a que está adstrito, não está a contribuir para fazer face à despesa pública, mas tão só a garantir o pagamento da dívida tributária de que é titular o devedor principal. O verdadeiro obrigado a contribuir, cujo dever serve de fundamento à existência da dívida

¹⁴⁰ XAVIER, Alberto, *Op. Cit.*, 407-408

¹⁴¹ VASQUES, Sérgio, *Op. Cit.*, p. 326

¹⁴² Ac. do TCAS de 21/09/2004 (Gomes Correia)

tributária que está garantida pela posição jurídica que o responsável tributário assumiu, é o contribuinte na medida em que revelou ser possuidor de capacidade contributiva para tal.

Assim, contrariamente ao que sucede nos casos de substituição tributária, apenas quando o contribuinte, enquanto pessoa idónea para satisfazer a dívida tributária, esteja numa situação de incumprimento é que o responsável tributário, num segundo plano, é chamado a pagar o imposto devido pelo devedor principal.

Mais uma vez, tendo em conta que o mínimo não tributável encontra o seu fundamento na (ausência) de capacidade contributiva, do exposto resulta que o mínimo não tributável só pode abranger o devedor principal, excluindo, portanto, o responsável tributário.

Em suma, dado que nem o substituto tributário nem o responsável tributário têm uma relação directa e pessoal com o facto tributário – a obrigação de pagar o imposto devido pelo contribuinte surge ou em substituição deste ou além deste – apenas o sujeito passivo puro (contribuinte), tendo em conta que possui uma relação pessoal e directa com o facto tributário, revela capacidade contributiva para suportar o imposto que por si é devido.

Assim, e em resposta à primeira questão colocada, a titularidade do direito à não tributação dos rendimentos necessários a uma existência digna apenas pode ser atribuída ao sujeito passivo puro não abrangendo, por conseguinte, o substituto nem o responsável tributário.

Chegados aqui, e tendo em conta que apenas o património do sujeito passivo puro é protegido pelo mínimo não tributável, cabe saber se os contribuintes que obtenham rendimentos de quantia superior ao mínimo não tributável beneficiam da protecção que este confere. Por outras palavras, será que os contribuintes “ricos” também são beneficiários da protecção conferida pelo mínimo não tributável?

Também os “ricos” têm direito à protecção conferida pelo mínimo não tributável uma vez que, também eles, canalizam parte do seu rendimento para fazer face às necessidades vitais. Tal implica que essa parcela de rendimento seja considerada rendimento indisponível. Na verdade, o rendimento disponível só é alcançado após ter sido salvaguardada a parcela de rendimentos necessária para que o contribuinte possa satisfazer as suas necessidades vitais. Por conseguinte, enquanto decorrência do princípio da capacidade contributiva, o mínimo não tributável protege a parcela de rendimentos que permite a todo e qualquer contribuinte satisfazer as suas necessidades vitais. Como tal, os contribuintes “ricos” também têm de estar,

necessariamente, abrangidos. Só deste modo é que se pode alcançar a justiça fiscal horizontal. Por outro lado, a justiça fiscal vertical não fica afectada uma vez que os contribuintes com uma capacidade contributiva maior serão alvo de uma carga tributária mais elevada.

Como temos vindo a salientar, a protecção conferida pelo mínimo não tributável implica que o Estado não possa invadir, com o seu poder tributário, a esfera de liberdade mínima do contribuinte coartando-lhe o direito a viver condignamente. Na verdade, se todos os contribuintes têm o dever fundamental de pagar impostos para, mediante a capacidade contributiva que revelem possuir, contribuírem para fazer face à despesa pública, então todos os contribuintes beneficiam da protecção conferida pelo mínimo de existência. Assim sendo, apenas os contribuintes que não revelem possuir capacidade contributiva que lhes permita contribuir para fazer face à despesa pública é que não terão de o fazer. A protecção conferida pelo mínimo não tributável protege quer o contribuinte com poucos (nenhuns) rendimentos como o contribuinte que possui rendimentos mais elevados. Na verdade, a todos os contribuintes deve ser reconhecida a protecção conferida pelo mínimo não tributável, independentemente do grau de “riqueza” que possuam¹⁴³.

Por outro lado, não se deve esquecer que as características próprias do património e a afectação que o contribuinte faz do mesmo é que são tidas em conta aquando da protecção do mínimo não tributável. Deste modo, todos os contribuintes, independentemente do grau de “riqueza” que apresentem, consomem bens que são afetos à satisfação das suas necessidades essenciais. Não podemos, portanto, excluir os contribuintes com maior capacidade económica da protecção conferida pelo mínimo não tributável dado que também eles, à semelhança de todo e qualquer contribuinte, têm, necessariamente, de afetar parte do seu rendimento à satisfação de necessidades vitais.

Na verdade, o princípio da capacidade contributiva, enquanto medida geral da igualdade, implica que se tenham em consideração as despesas pessoais e familiares que diminuem o rendimento disponível em função das circunstâncias do contribuinte, independentemente do grau de riqueza que este apresente.

Por fim, cabe responder à última questão colocada, existirá um direito ao mínimo não tributável das pessoas colectivas?

¹⁴³ GIARDINA, Emílio, *Op. Cit.*, p. 219-220.

Vários autores¹⁴⁴ de direito financeiro sustentam que as pessoas colectivas não possuem uma capacidade contributiva autónoma da capacidade contributiva das pessoas que as integram. Assim, para estes autores, se os titulares de capacidade contributiva são as pessoas singulares que integram a pessoa colectiva, então o cumprimento das exigências determinadas pelo mínimo não tributável é efectivado em sede do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares não sendo necessário, por conseguinte, reconhecer a existência de um direito ao mínimo não tributável das pessoas colectivas.

Por sua vez, a este facto acresce a recorrente caracterização do mínimo não tributável como garantia exclusiva da não tributação da parcela de rendimentos necessária para fazer face às necessidades vitais do indivíduo – alimentação, vestuário, habitação – o que, facilmente se compreende, não se coaduna com a realidade das pessoas colectivas por não carecem de tais necessidades.

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

Cabe, desde já, salientar que o objecto do imposto corresponde às manifestações dinâmicas ou estáticas de património, o dever de pagar impostos recairá sobre o titular do património em causa. Deste modo, se o direito privado moçambicano também confere às pessoas colectivas a possibilidade de serem titulares de património¹⁴⁵, não cabe ao legislador fiscal negar tal possibilidade, sob pena de afectar a unidade do sistema jurídico.

O nosso ordenamento jurídico reconhece às pessoas colectivas e às pessoas singulares a susceptibilidade de serem titulares de direitos e de obrigações. Como tal, se ambas podem ser titulares de património, tal significa que ambas podem ser titulares de relações jurídicas que tenham conteúdo económico convertendo-se, deste modo, em titulares do dever de pagar impostos. Na verdade, os conceitos de património e de personalidade jurídica encontram-se interligados dado que a titularidade do património implica a existência de personalidade jurídica – não obstante esta ligação não esgotar o seu conteúdo.

¹⁴⁴ RODRIGUES, João Pedro Silva, *Op. Cit.*, p. 31-32.

¹⁴⁵ Número 1 do artigo 160 do Código Civil.

Do exposto, resulta que apenas os sujeitos a quem a ordem jurídica reconhece personalidade jurídica, isto é, pessoas colectivas e pessoas singulares, podem manifestar capacidade contributiva enquanto expressão do património de que são titulares.

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

Por sua vez, não nos podemos esquecer que o reconhecimento do direito ao mínimo não tributável das pessoas colectivas não se confunde com o direito ao mínimo não tributável de que beneficiam os rendimentos dos sócios que as integram. Os rendimentos destes, enquanto rendimentos de pessoas singulares, também estão abrangidos pela protecção que o mínimo não tributável visa garantir.

Em bom rigor, mesmo pensando as pessoas colectivas (com fins lucrativos) como projecções patrimoniais dos respetivos sócios, reconhecer o direito ao mínimo não tributável destes sem reconhecer o direito ao mínimo não tributável daquelas pode gerar resultados incongruentes e retirar por completo utilidade à protecção reconhecida. Se as pessoas colectivas (com fins lucrativos) forem tributadas de tal forma que fiquem impossibilitadas de distribuir dividendos e, como tal, de prover ao sustento dos seus acionistas, a protecção que o mínimo não tributável garantiria, em tese, aos rendimentos destes revela-se inútil.

Imaginemos o caso de um sócio de uma pessoa colectiva que apenas obtém, como rendimento, os dividendos que esta possa distribuir. Tendo em conta que o IRC incide sobre o lucro, o não reconhecimento de uma parcela de lucro não tributável pode determinar que, na prática, não haja dividendos a distribuir. Assim, a protecção que o mínimo não tributável poderá conferir aos rendimentos da pessoa singular é inoperante dado que, aniquilando a possibilidade de distribuir dividendos, não chegará a haver pura e simplesmente rendimento

tributável na esfera da pessoa singular (que parcialmente estaria protegido para salvaguarda daquele mínimo).

Como tal, o reconhecimento do direito ao mínimo não tributável dos sócios das pessoas colectivas, in casu com fins lucrativos, implica, em simultâneo, o reconhecimento do direito ao mínimo não tributável da própria pessoa colectiva sob pena da protecção que o mesmo visa conferir na esfera jurídica dos sócios se revelar inoperante. Por conseguinte, tal implica o reconhecimento de dois níveis de protecção. Primeiramente, o mínimo não tributável deve deixar livre de tributação a parte do lucro da pessoa colectiva que lhe permita proceder ao seu crescimento e distribuir lucro. Em segundo lugar, o mínimo não tributável opera na esfera jurídica do sócio, pessoa singular, deixando livre de tributação a parcela de rendimentos que lhe permita sobrevenir. Em suma: a cada estágio de tributação tem de corresponder um nível de protecção.

Note-se que o facto de o nosso sistema fiscal, ao autonomizar a tributação das pessoas colectivas, concretizar a dicotomia constitucional entre impostos sobre as pessoas singulares e impostos sobre as pessoas colectivas, não determina uma solução diversa¹⁴⁶. Tendo em conta que as pessoas colectivas, *máxime* as sociedades comerciais, são detentoras de bens e de capitais próprios, isto é, são detentoras de riqueza própria utilizada na actividade que prosseguem, o lucro por elas gerado é alvo de tributação.

Como já referimos, o dever de pagar impostos surge através das manifestações estáticas ou dinâmicas de património. Assim, desde que demonstrem capacidade contributiva para tal, quer as pessoas singulares, quer as pessoas colectivas são titulares do dever de pagar impostos e o imposto recairá sobre a parcela de riqueza de que seja demonstrativa da existência de capacidade contributiva que revelem possuir. Do exposto, facilmente se compreende que a tributação do rendimento real que a pessoa colectiva gere seja feita tendo como medida e como pressuposto a capacidade contributiva que esta revele. Por isso reconhecemos a aplicação da capacidade contributiva às pessoas colectivas.

Ainda que não se manifeste da mesma forma que nas pessoas singulares – tendo em conta que a capacidade contributiva subjetiva releva as condições económicas do indivíduo – a natureza das pessoas colectivas não se revela incompatível com o dever fundamental de pagar

¹⁴⁶ SALDANHA SANCHES, José, *Op. Cit.*, p. 346.

impostos estando em causa, quanto a estas, uma capacidade contributiva objectiva que se contenta com a existência de uma realidade económica e com a sua tributação proporcional¹⁴⁷.

Por fim, como temos vindo a referir, o mínimo não tributável representa a parcela de rendimentos que expressa o nível de riqueza que deve permanecer livre de tributação por se entender que a mesma não manifesta aptidão suficiente para revelar capacidade contributiva suficiente do sujeito passivo, tendo em conta as circunstâncias económicas e sociais de uma determinada sociedade, num determinado espaço de tempo.

Deste modo, não são apenas as necessidades vitais do indivíduo que ficam salvaguardadas de tributação, mas sim a parcela de rendimentos que não revele aptidão para demonstrar capacidade contributiva suficiente de todos os contribuintes, sejam eles pessoas singulares ou pessoas colectivas.

Analisando com atenção a realidade das pessoas colectivas, constatamos que é possível identificar um património mínimo que lhes permite “sobreviver” possibilitando que estas mantenham e, inclusivamente, que possam expandir a sua capacidade produtiva inicial.

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

Assim, as despesas indispensáveis à manutenção da actividade produtiva podem ser de tal forma avultadas que não lhe permitem revelar capacidade contributiva. Por sua vez, note-se que a aplicação da protecção conferida pelo mínimo não tributável no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas não tem de se basear, em exclusivo, na manutenção da capacidade contributiva que a pessoa colectiva demonstrou inicialmente.

Em bom rigor, e tendo em conta a expectável evolução da pessoa colectiva, pode estar em causa um incremento da referida capacidade produtiva devendo ser considerada a capacidade contributiva revelada num determinado momento histórico e, assim, de acordo com a convicção da comunidade da parcela que, por não revelar aptidão para demonstrar a capacidade contributiva da pessoa colectiva, não deve ser alvo de tributação.

¹⁴⁷ NABAIS, José Casalta, *Op. Cit.*, p. 485-486.

No âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, o mínimo não tributável corresponde à parcela de rendimentos que, ao ser afeta à satisfação das necessidades básicas do titular do rendimento, não pode ser alvo de tributação por não espelhar capacidade contributiva do titular do mesmo. Contudo, tendo em conta a realidade das pessoas colectivas, o mínimo não tributável no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas corresponderá à parcela de rendimentos que não pode ser alvo de tributação tendo em conta que, ao ser afeta à manutenção e crescimento da actividade produtiva do titular de tais rendimentos, faz com que a comunidade entenda que não espelha a capacidade da mesma.

Além da despesa fundamental que a pessoa colectiva tem de suportar para que possa laborar, a protecção conferida pelo mínimo não tributável abrange também as amortizações que são tidas em conta como gasto dedutível aquando do cálculo da matéria coletável.

Não obstante as considerações que acabámos de tecer, também nesta sede a fixação da quantia a proteger pelo mínimo não tributável encontra várias dificuldades. A interpretação da convicção da comunidade sobre a parcela de rendimentos que deve ficar fora de tributação por não revelar aptidão para espelhar a capacidade contributiva do seu titular é difícil de determinar.

Na verdade, saber em concreto qual é a parcela de rendimentos que, por ser afectada à manutenção e crescimento da capacidade produtiva da pessoa colectiva, não deve ser alvo de tributação não é, de todo, tarefa fácil. No entanto, o legislador goza de uma ampla discricionariedade na interpretação da convicção da sociedade sobre a parcela de rendimento que não revela aptidão para demonstrar capacidade contributiva do seu titular.

Por fim, se o que está em causa é a manutenção e o crescimento da capacidade produtiva da pessoa colectiva, têm de ser tidos em conta os recursos próprios de cada pessoa colectiva dado que o volume dos mesmos varia de pessoa colectiva para pessoa colectiva. Deste modo, não pode ser fixado um valor transversal a todas as pessoas colectivas dado que cada uma delas terá recursos próprios diversos. Esta dificuldade poderá ser ultrapassada através da fixação de uma percentagem sobre uma magnitude que represente os recursos próprios da sociedade¹⁴⁸.

¹⁴⁸ MILLÁN, Emílio Cencerrado, *Op. Cit.*, p. 207.

5. Determinação do valor a proteger pelo mínimo não tributável

5.1. Aspectos gerais

O mínimo não tributável, enquanto conceito elástico e relativo, com flexibilidade suficiente para se adaptar às várias condições do país em causa, varia consoante o tempo, o lugar, as condições políticas e sociais da sociedade em análise. Deste modo, o quantum a proteger pelo mínimo não tributável não pode ser determinado *sub specie aeternitatis*, tendo em conta que varia consoante os custos de vida de cada sociedade e de acordo com as necessidades concretas de um ou mais indivíduos.

Em segundo lugar, a satisfação das necessidades sociais do contribuinte – permitindo-lhe, deste modo, desenvolver-se livremente realizando as liberdades consagradas constitucionalmente – implica que a determinação do *quantum* atribuído a título de mínimo não tributável tenha de ter em conta não só as necessidades do contribuinte, mas também a situação política, económica, social do país em causa, num determinado espaço temporal.

Por conseguinte, ainda que este conceito elástico implique, na sua aplicação prática, uma certa margem de discricionariedade, aquando do estabelecimento do montante que o deve constituir, está vedado ao legislador o estabelecimento do mesmo arbitrariamente por se revelar incompatível com um Estado de Direito. Daí que para minimizar a discricionariedade subjacente à determinação do *quantum* que deve ser atribuído a título de protecção conferida pelo mínimo não tributável a doutrina¹⁴⁹ sugere dois elementos: por um lado, devemos ter em conta a situação económica do país; por outro lado, devemos ter em conta o nível de serviços públicos que o Estado proporciona aos cidadãos.

Assim, economias com rendimentos elevados e com baixos custos de gestão de serviços públicos permitem que o mínimo não tributável abarque também despesas que, geralmente, não são consideradas vitais. Pelo contrário, economias com baixos rendimentos e com custos de gestão dos serviços públicos elevados implicam que a quantia atribuída a título de mínimo não tributável seja menor. Dado que o mínimo não tributável protege a parcela de rendimento dos contribuintes afecta à satisfação das suas necessidades vitais, sempre que o Estado proporcione, gratuitamente, a todos os seus cidadãos, tais serviços a atribuição de um montante a título de mínimo não tributável deixaria de fazer sentido.

¹⁴⁹ MANZONI, Ignacio, *Op. Cit.*, p. 80-82.

Apesar do esforço da doutrina em tentar identificar a parcela de rendimentos que deverá integrar o mínimo não tributável, a reactividade que este encerra implica que seja necessário interpretar a convicção social do que deverá ser identificado como mínimo não tributável. Deste modo, não surpreende que a determinação do quantum correspondente ao mínimo não tributável resulte dum conjunto de ponderações legislativas, tendo como fio condutor a capacidade contributiva da colectividade e as necessidades financeiras do Estado.

Tendo em conta a panóplia de meios que o legislador tem à sua disposição para atingir esse fim pode, de acordo com uma larga margem de liberdade conformadora, decidir quais os instrumentos a utilizar e qual o montante que deve corresponder ao mínimo não tributável¹⁵⁰. Não obstante, tal não significa que tais decisões escapem ao controlo de constitucionalidade não sendo possível que o Estado destrua, através do seu poder tributário, situações económicas que está obrigado a proporcionar. A unidade constitucional entre o direito de assistência social e o direito fiscal actua, deste modo, como limite ao legislador aquando da quantificação do mínimo não tributável.

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

Aliás, existe registo disso no direito comparado, o Tribunal Constitucional português, visando salvaguardar as necessidades vitais do indivíduo, tem chamado à colação o mínimo não tributável para dar resposta a vários problemas jurídicos. Tendo sido chamado a pronunciar-se sobre a actualização de pensões¹⁵¹¹⁵²¹⁵³¹⁵⁴ e sobre a impenhorabilidade das

¹⁵⁰ VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos, “O “Direito do Mínimo de Existência Condigna” como Direito Fundamental a Prestações Estaduais Positivas – Uma Decisão Singular do Tribunal Constitucional. Anotação ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 509/02”, *Jurisprudência Constitucional*, n.º 1, janeiro-março, Lisboa, AATRIC, 2004, p. 16.

¹⁵¹ Ac. do TC de 23/04/2002 (Cons. Maria Pizarro Beleza)

¹⁵² Ac. do TC de 06/02/2001 (Cons. Paulo Mota Pinto)

¹⁵³ Ac. do TC de 03/07/1991 (Cons. Alves Correia)

¹⁵⁴ Ac. do TC de 23/05/1991 (Cons. Messias Bento)

prestações sociais na parte que excedam o mínimo não tributável¹⁵⁵, o Tribunal Constitucional português reconheceu a dimensão subjectiva e negativa enquanto direito a não ser privado do essencial para viver condignamente.

Mais tarde¹⁵⁶, o Tribunal Constitucional português reconheceu a dimensão do mínimo não tributável que decorre do princípio da dignidade da pessoa humana, associada ao direito à segurança social. O Tribunal Constitucional português proibiu o Estado de revogar, sem substituir, normas jusfundamentais que prevêem a atribuição de prestações, quer sejam pecuniárias ou em espécie, que visem assegurar uma existência digna, tal como o princípio da dignidade da pessoa humana reclama.

5.2. Critérios para determinar o quantum a proteger pelo mínimo não tributável

Visando determinar o quantum que deve ser atribuído a título de protecção conferida pelo mínimo não tributável, a doutrina tem avançado, essencialmente, com dois critérios: *aplicação de uma taxa zero e deduções de base de cálculo*¹⁵⁷.

Através da aplicação de uma taxa zero que proteja a parcela de rendimentos afecta à subsistência do contribuinte, a parcela de rendimentos que seria afeta à satisfação das necessidades vitais do contribuinte não seria alvo de tributação dado lhe seria aplicada uma taxa zero para proteger tais rendimentos.

A aplicação de uma taxa zero tem sido especialmente defendida em sede do imposto sobre o consumo. Deste modo, após identificados os vários tipos de bens disponíveis para consumo, seriam aplicadas diversas taxas aos mesmos, sendo que, aos bens considerados bens de primeira necessidade, seria aplicada uma taxa zero para que, dando efetividade ao mínimo não tributável, estes não fossem alvo de tributação por se revelarem vitais para a sobrevivência dos contribuintes.

Não obstante o mérito da referida solução, a mesma não deverá ser acolhida. Como temos vindo a defender, o mínimo não tributável encontra o seu fundamento na ausência de capacidade contributiva. Deste modo, se os rendimentos afetos à satisfação das necessidades

¹⁵⁵ Ac. do TC de 03/07/1991 (Cons. Alves Correia)

¹⁵⁶ Ac. do TC de 19/12/2002 (Cons. Luís Nunes de Almeida)

¹⁵⁷ ZILVETI, FERNANDO AURÉLIO, Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva, op. cit., p. 218.

vitais do contribuinte e do seu agregado familiar não são ilustrativos da existência de capacidade contributiva, então os mesmos não podem ser submetidos a tributação, ainda que recorrendo a uma taxa zero, sob pena de violação do referido princípio. Na verdade, a base tributável implica que os rendimentos que lhe são sujeitos sejam reveladores de capacidade contributiva do seu titular para, assim, haver incidência tributária. Estando perante rendimentos que não são reveladores da referida capacidade – rendimentos afetos à satisfação de necessidades vitais – não podem figurar na base de cálculo de qualquer imposto dado que, não existindo capacidade contributiva, não pode haver incidência tributária.

Por conseguinte, ainda que, na prática, o resultado da não sujeição da parcela de rendimentos afeta à satisfação das necessidades vitais do contribuinte e do seu agregado familiar ou a sujeição da mesma a tributação aplicando-lhe uma taxa zero seja o mesmo, não podemos acompanhar uma técnica legislativa que submeta a tributação, mesmo que a uma taxa zero, rendimentos que a ela não podem estar sujeitos por não serem reveladores de capacidade contributiva do seu titular. Onde não existe capacidade contributiva, não pode haver tributação.

Tendo em conta que é na base tributável que é refletida a dimensão económica do facto jurídico tributário, parece-nos que é esse o momento adequado para a protecção conferida pelo mínimo não tributável ter lugar. Uma vez que estamos perante uma situação de ausência de capacidade contributiva, a parcela de rendimento necessária para satisfazer as necessidades vitais do contribuinte e do seu agregado familiar não constitui rendimento disponível. Como tal, não pode ser incluída na base tributável.

Na verdade, note-se que quer um contribuinte com rendimentos elevados, quer um contribuinte com rendimentos mais baixos têm necessidades vitais comuns, v.g. alimentação, vestuário, habitação, ainda que, para as satisfazer, possuam rendimentos diversos. Assim, dado que a parcela de rendimento afeta à satisfação de tais necessidades não revela capacidade contributiva dos seus titulares não pode haver tributação, a qualquer nível, sobre tal parcela de rendimentos¹⁵⁸.

A solução tecnicamente correcta para garantir o mínimo não tributável, a nível de todos os impostos, só pode ser a dedução da base tributável da parcela de rendimentos afeta à satisfação das necessidades vitais do contribuinte. Na verdade, só assim se reflecte a verdadeira capacidade contributiva uma vez que a taxa de imposto incidirá sobre o rendimento disponível

¹⁵⁸ ZILVETI, Fernando Aurélio, *Op. Cit.*, p. 207

permitindo quantificar, correctamente, o montante apto a contribuir para a satisfação da despesa pública.

A consagração plena da protecção que o mínimo não tributável deve conferir a todos os rendimentos obtidos pelo contribuinte revela-se urgente dado que, só assim, respeitará as exigências constitucionais que lhe são inerentes.

Por sua vez, além da técnica legislativa que deve ser adotada para que haja tributação sem violação do princípio da capacidade contributiva, cabe aferir se o montante reconhecido a título de mínimo está de acordo com as linhas de o devem orientar. Como já referimos, o mínimo não tributável, enquanto conceito elástico e relativo, deve ilustrar o rendimento indispensável para que se possa ter uma vida digna, tal como reclama o princípio da dignidade da pessoa humana. Assim, tendo em conta que o referido montante deve ser aferido de acordo com uma sociedade concreta, num espaço de tempo delimitado, não pode ser determinado transversalmente.

Na verdade, as condições sociais, políticas, os costumes de cada país influenciam, directamente, a identificação do montante a atribuir ao mínimo não tributável. Por conseguinte, o mínimo não tributável deve estar em consonância com a realidade em que se insere.

Na ausência de um critério mensurável que nos permita identificar, precisamente, a parcela de rendimentos que não pode ser alvo de tributação podemos, desde já, avançar que as circunstâncias pessoais e sociais da sociedade em questão são determinantes para a quantificação desse montante¹⁵⁹.

Os dados estatísticos também têm sido apontados como um importante instrumento de auxílio na determinação do montante que deve concretizar a protecção conferida pelo mínimo não tributável. Através do recurso à informação estatística conseguimos identificar o valor das despesas vitais para a sobrevivência¹⁶⁰ e, assim, a quantificação do montante correspondente ao mínimo não tributável será mais fácil. Por sua vez é ainda necessário actualizar o montante apresentado tendo em conta a inflação.

Contudo, nesta sede, a crítica a apontar à legislação fiscal moçambicana não se prende com o montante que o Código do IRPS reconhece a título de mínimo não tributável, mas sim, tal como supra referido, ao modo de identificação da mesma e ao facto de o mesmo só estar

¹⁵⁹ RODRIGUES, João Pedro Silva, *Op. Cit.*, p. 13.

¹⁶⁰ MOLINA, Pedro Herrera. (1998). *Capacidad económica y sistema fiscal*. Madrid: Marcial Pons, p. 121.

previsto no âmbito do IRPS. Deste modo, para que todos possam beneficiar da protecção conferida pelo mínimo não tributável dever-se-ão abranger as entidades que, até então, se encontram excluídas de tal protecção.

Como temos vindo a sustentar ao longo desta dissertação, a falta de previsão da protecção conferida pelo mínimo não tributável a estes contribuintes traduz-se numa verdadeira inconstitucionalidade por omissão por não ser reconhecida a protecção conferida pelo mínimo não tributável a todos os contribuintes incorrendo, portanto, numa clara violação do princípio da capacidade contributiva e do princípio da igualdade.

CONCLUSÃO

Tudo visto, cumpre, neste momento, apresentar as principais conclusões a que se chega.

O mínimo não tributável caracteriza-se como uma das maiores expressões da justiça tributária. Se o respeito ao mínimo não tributável exige que os tributos sejam aplicados a partir da medida de capacidade económica das pessoas, do mesmo modo estabelece que, ante a insuficiência de capacidade económica, será impossível o gravame tributário. Trata-se, pois, de uma excepção ao dever de contribuir, convertendo-se em uma exigência lógica derivada do princípio que exige cobrar o tributo de acordo com a capacidade económica do sujeito, partindo da riqueza destinada a cumprir suas necessidades básicas, as quais não devem ser consideradas riquezas graváveis.

Enquanto princípio basilar do nosso sistema fiscal, o princípio da capacidade contributiva implica que a cada contribuinte possa ser exigido o pagamento de impostos tendo em conta o nível de riqueza apresentado e o esforço económico que pode suportar.

Na verdade, os impostos, enquanto instrumentos que visam efectivar o dever fundamental de pagar impostos, devem articular-se com o princípio da capacidade contributiva tendo em conta a interpretação que o legislador faz da realidade social num determinado momento histórico.

O conteúdo do mínimo não tributável, varia conforme o tempo e o lugar, bem como em função da ordem económica, social e política do país e a finalidade que se busca perseguir. Trata-se de um conceito elástico. Deve responder a uma abordagem de generalidade, a ser verificado em todas as formas de riqueza que manifestam a capacidade económica do indivíduo e que, por isso, ficam sujeitas ao dever de contribuir.

O direito fundamental de contribuir conforme a capacidade económica implica no reconhecimento de um direito individual de que a contribuição seja exigida de acordo com a riqueza efectiva de cada cidadão. O esforço contributivo será medido avaliando-se a aptidão para contribuir, conforme as circunstâncias pessoais do sujeito, sua riqueza propriamente dita. Respeita-se assim o carácter não confiscatório do tributo e também o mínimo não tributável, conceito que abrange tanto o conteúdo desse direito fundamental como constitui seu elemento essencial.

Deste modo, nem toda a riqueza titulada pelo contribuinte pode ser considerada apta para dar cumprimento ao dever de pagar impostos. Em bom rigor, tendo em conta que uma

parcela dessa riqueza terá de ser afeta à satisfação das necessidades vitais do indivíduo, o mínimo de existência determina que o poder tributário estadual não possa entrar em ação tributando essa parcela de riqueza. O mínimo de existência apresenta-se, por conseguinte, como contraface do princípio da capacidade contributiva impedindo tal tributação. Assim, a parcela de riqueza que não seja demonstrativa de capacidade contributiva ou que se revele insuficiente para tal não pode ser alvo de tributação. Na verdade, por respeito a limites éticos, sociais, políticos e por razões de dignidade do contribuinte, o legislador fiscal assim o determinou.

É indispensável assegurar o mínimo existencial, seja qual for o modelo de organização social a ser implementado. Essa garantia, estabelece, de um lado, uma esfera insusceptível de tributação, sob pena de comprometimento da sobrevivência individual, familiar e negocial. As referidas limitações visam resguardar os direitos de propriedade e de livre iniciativa, tendo em vista que o nascimento do poder tributário sempre provoca, em alguma medida, a sua restrição. A justificativa para que os indivíduos vejam diminuída a disponibilidade desses bens jurídicos reside na participação cidadã para o custeio das necessidades públicas.

Por sua vez, tendo em conta que o princípio da capacidade contributiva é transversal a todos os impostos, o mínimo de existência não se pode confinar ao imposto sobre o rendimento abrangendo, por conseguinte, os impostos sobre o património e os impostos sobre o consumo.

Outrossim, o mínimo não tributável é, igualmente, aplicável as pessoas colectivas, em bom rigor, tendo em conta que o princípio da capacidade contributiva determina que os impostos devam ser pagos de acordo com a capacidade contributiva demonstrada, também as pessoas colectivas têm necessidades essenciais que lhes permitem continuar a laborar.

Portanto, também as pessoas colectivas, enquanto detentoras de relações estáticas ou dinâmicas de património, devem ver protegida de tributação a parcela de rendimentos que, necessariamente, terá de ser afeta à satisfação das suas despesas essenciais.

Daí que a tributação de acordo com o princípio da capacidade contributiva implica que todos os contribuintes, sem excepção, devam ver salvaguardada de tributação a parcela de rendimentos que, necessariamente, afectarão à satisfação das suas necessidades vitais. Deste modo, não releva se o contribuinte tem um maior ou um menor poder económico, dado que em ambas situações terá de afectar uma parcela do seu rendimento para satisfazer as necessidades vitais comuns a qualquer contribuinte. Contudo, independentemente do grau de rendimento que obtenha, apenas o sujeito passivo puro fica abrangido pela protecção conferida pelo

mínimo de existência não podendo dela beneficiar o substituto tributário nem o responsável tributário.

Contudo, em direitas contas, constata-se que a protecção do mínimo não tributável no nosso sistema tributário é deficiente.

Ora vejamos, o nosso sistema tributário apenas confere a protecção do mínimo não tributável aos rendimentos provenientes de trabalho dependente, em sede do IRPS ficando, deste modo, excluídos da protecção conferida pelo mínimo não tributável quer os restantes rendimentos obtidos por pessoas singulares, quer os rendimentos gerados pelas pessoas colectivas.

Outrossim, também os impostos sobre o património e os impostos sobre o consumo estão fora do âmbito de protecção que o mínimo de existência lhes deveria conceder.

Desta forma, a tributação de acordo com o princípio da capacidade contributiva não está a ser, devidamente, respeitada estando em causa a cobrança de um imposto inconstitucional por violação do princípio da capacidade contributiva.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Obras de referência

- ALEXY, Robert. (1997). *Teoria de los derechos fundamentales*, Madri: Centro de Estudios Constitucionales
- AMARO, Luciano. (2002). *Direito Tributário Brasileiro*. 8ª Edição, São Paulo: Saraiva
- ANDRADE, José Carlos Vieira de. (2004). *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 3ª Edição, Coimbra: Almedina
- ARENDT, Hannah. (2002). *A dignidade da política*. Trad. de Helena Martins e outros. 3ª Edição, Rio de Janeiro: Relume Dumará
- ATALIBA, Geraldo. (1998). *República e Constituição*. 2ª Edição Atualizada por Rosalea Miranda Folgosi, São Paulo: Malheiros
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004
- AZEVEDO, Plauto Faraco. (1998) *Justiça distributiva e aplicação do direito*, Porto Alegre: Fabris
- BALEEIRO, Aliomar. (2003). *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense
- BECKER, Alfredo Augusto. (1998). *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª edição. São Paulo: Lejus
- BERLIRI, Luigi Vittorio. (1986). *El impuesto justo*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales
- BONAVIDES, Paulo. (2004). *Curso de direito constitucional*. 15ª Edição, São Paulo: Malheiros
- CANOTILHO, J.J. Gomes. (2002). *Direito constitucional e teoria da constituição*. 6ª Edição, Coimbra: Almedina
- CARRAZZA, Elizabeth Nazar. (2002) *IPTU e progressividade. Igualdade e capacidade contributiva*, Curitiba: Juruá
- COSTA, Regina Helena. (1996) *Princípio da Capacidade Contributiva*. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores
- DORADO, Francisco García. (2002). *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de Tributación*, Madrid: Dikinson

- GRAU, Eros Roberto. (1981). *Elementos de direito económico*, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais
- GIARDINA, Emílio. (1961). *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milão: Giuffrè
- GODOI, Marciano Seabra de. (1999). *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*, São Paulo: Dialética
- SARLET, Ingo Wolfgang. (2004). *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 4. Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado
- LARENZ, Karl. (1985). *Derecho justo: fundamentos de ética jurídica*, Madri: Civitas
- LOPES, Cidália Maria da Mota. (2008). *Quanto custa pagar impostos em Portugal: os custos de cumprimento da obrigação da tributação do rendimento*, Coimbra: Almedina
- MACINTYRE, Alasdair. (1994) *Justicia y racionalidad. Conceptos y contextos*. Traducción y presentación de Alejo Jose G. Sison. 2ª Edição, Madrid: Ediciones Internacionales Universitarias
- MANZONI, Ignacio. (1965). *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Turim: Giappichelli
- MARINS, James. 2005. *Direito processual tributário brasileiro*. 4ª edição. São Paulo: Dialética
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTILHO, Ricardo (orgs.). (2012). *Direito tributário e direitos fundamentais: limitações ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Elsevier
- MARTINS, Ives Gandra (coord.). (2000). *Direitos fundamentais do contribuinte. Pesquisas tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). (2007). *O tributo: Reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense,
- MILLÁN, Emilio Cencerrado. (1999). *El Mínimo Exento en el Sistema Tributário Español*, Madrid: Marcial Pons
- MOLINA, Pedro Herrera. (1998). *Capacidad económica y sistema fiscal*. Madrid: Marcial Pons
- MOSCHETTI, FRANCESCO. (2003). *El principio de capacidad contributiva Tratado de Derecho Tributario – El Derecho Tributario y sus fuentes*, Lima: Palestra Editores
- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. (2005). *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes

- NABAIS, José Casalta. (2009). *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina
- NABAIS, JOSÉ CASALTA. (2012). *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, Coimbra: Almedina
- NABAIS, José Casalta. (2005). *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina
- OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. (1988). *Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Rio de Janeiro: Renovar
- OLIVEIRA, Nythamar de. (1999). *Tractatus Ethico-Politicus – Genealogia do Ethos Moderno*. Porto Alegre: EDIPUCRS
- PINTO, Ana Calado e outros. (2013). *Gestão orçamental & contabilidade pública*, Cacém: ATF - Edições Técnicas
- PIRES, Manuel e outro. (2012) *Direito fiscal*. 5ª Edição, Coimbra: Gráfica de Coimbra
- RAWLS, John. (2002). *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes
- SABBAG, Eduardo. (2010). *Manual de direito tributário*. 2ª Edição, São Paulo: Saraiva
- SALDANHA SANCHES, José. (2007). *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra: Coimbra Editora
- SERRANO, Carmelo Lozano. (1988). *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Madrid: Editorial Tecnos
- SILVA, Suzana Tavares da. (2013). *Direito Fiscal: teoria geral*, Coimbra : Imprensa da Universidade de Coimbra
- SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. (2009). *Direito Tributário e análise económica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier
- TIPKE, Klaus. (2002). *Moral Tributária Del Estado y De Los Contribuyentes*, Madrid: Marcial Pons
- TORRES, Heleno Taveira (coord.). (2005). *Tratado de direito constitucional tributário: Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva
- TORRES, Ricardo Lobo. (2005). *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3ª Edição. V. III. Rio de Janeiro: Renovar

- VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. (2000). *Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais*, Belo Horizonte: Del Rey
- VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. (2001). *El principio de Igualdad, Tratado de Derecho Tributário – El Derecho Tributario y sus fuentes*, Tomo I. Bogotá: Temis, 2001
- VASQUES, Sérgio. (2011). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina
- VELLOSO, Andrei Pitten. (2010). *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado
- WATY, Teodoro Andrade. (2013). *Direito Tributário*. 4ª edição. Maputo: W&W
- XAVIER, ALBERTO. (1974). *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa
- YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. (2002). *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros
- ZILVETI, Fernando Aurélio. (2004). *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin

2. Legislação

- Constituição da República de Moçambique;
- Lei n.º 2/2006, de 22 de Março - Lei Geral Tributária;
- Código de Processo Civil;
- Código Civil;
- Código de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares;
- Código de Imposto sobre o Valor Acrescentado.

3. Jurisprudência

- Ac. do TC de 23/05/1991 (Cons. Messias Bento), Processo n.º 279/89, URL: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19910232.html>
- Ac. do TC de 03/07/1991 (Cons. Alves Correia), Processo n.º 297/89, URL: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19910349.html>

- Ac. do TC de 06/02/2001 (Cons. Paulo Mota Pinto), Proc. n.º 251/01, URL: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20020062.html>
- Ac. do TC de 23/04/2002 (Cons. Maria Pizarro Beleza), Proc. n.º 546/01, URL: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20020177.html>
- Ac. do TC de 19/12/2002 (Cons. Luís Nunes de Almeida), Proc. n.º 768/02, URL: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20020509.html>
- Ac. do TCAS de 21/09/2004 (Des. Gomes Correia), Proc. n.º 01308/03, URL: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/640d4aa48a201b8980256f1c0033514f?OpenDocument>

4. Publicações periódicas

- BARZOTTO, Luís Fernando. Justiça social. Gênese, estrutura e aplicação de um conceito. In *Revista Direito e Justiça da Faculdade de Direito da PUCRS*
- CALIENDO, Paulo. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. in *Revista de Interesse Público*
- DELGADO, José Martín. Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978. In *Revista Hacienda Pública Española*
- VASQUES, Sérgio. Capacidade Contributiva, Rendimento e Património. In *Revista Fórum de Direito Tributário*

5. Outras fontes

- SILVA, Suzana Tavares da; RIBEIRO, Maria de Fátima (coord.).(2013). *Trajectórias de sustentabilidade: tributação e investimento*. Coimbra: Instituto Jurídico
- OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; GAMA, João Taborda da (org.). (2011). *Estudo em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Direito Fiscal: Parte Geral*. Vol. III. Coimbra: Coimbra Editora
- RODRIGUES, João Pedro Silva (2002). *Algumas reflexões sobre a não tributação dos rendimentos essenciais à existência como um direito fundamental*, Fiscalidade, janeiro, Edição do Instituto Superior de Gestão
- TABOADA, Carlos Palao Isonomia e Capacidade contributiva. in *Revista de Direito Tributário*

- VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. *Direito do Mínimo de Existência Condigna” como Direito Fundamental a Prestações Estaduais Positivas – Uma Decisão Singular do Tribunal Constitucional. Anotação ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 509/02. Jurisprudência Constitucional, n.º 1, janeiro-março, Lisboa*