

Ética
e o
Futuro
da
Democracia



SPF



Edições
Colibri

Ana Paula Dourado
Faculdade de Direito, Universidade de Lisboa

JUSTIÇA E REDISTRIBUIÇÃO FINANCEIRA

A. Os fundamentos da redistribuição financeira

Da ampla discussão, conduzida pela ciência económica e pela ciência jurídica, acerca da redistribuição financeira, seus fundamentos, justificação e critérios, destacamos nesta comunicação, três perspectivas; em primeiro lugar, a interrogação sobre o fundamento da redistribuição, a qual é imediatamente sucedida por uma segunda questão: é ou não recomendável a juridificação de normas sobre a redistribuição, nomeadamente ao nível constitucional, e neste caso, qual o papel desempenhado pelas normas fiscais na redistribuição?

1. Metodologia

A confluência de duas disciplinas – a Economia e o Direito – relativamente ao estudo da mesma questão, não deve escamotear as diferentes metodologias utilizadas, porque elas serão relevantes quanto aos resultados que possamos atingir.

O referido encontro não se limita todavia à coincidência de objecto, pois a juridificação pelo Direito das questões financeiras assentou, no fim do século XIX, na recepção dos conceitos elaborados pelas teorias económicas, tendo sido estas, por seu turno, explicitamente orientadas por uma concepção de sociedade¹; esse fenómeno teve repercussões sobre o método de interpretação, de que foi exemplo a interpretação segundo "a consideração económica", e do qual resultou, a esse nível, uma cisão entre os conceitos jurídicos².

A crise da economia de bem-estar, na década de trinta, contribuiu para uma gradual autonomização interpretativa dos conceitos normativizados, através de uma significação reequacionada segundo a metodologia jurídica³.

Cabe distinguir porém, o plano da política legislativa do plano da realização do

¹ Dieter Birk, *das Leistungsfaehigkeitsprinzip als Masstab der Steuernormen*, Koeln, 1983, pp. 14-16, 43-45.

² Klaus Tripke, *die Steuerrechtsordnung*, Koeln, 1993, p. 1239; Rainer Walz, *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, Grundlinien einer relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik*, Hamburg, 1980, p. 212.

³ Dieter Birk, *cit.*, pp. 44-45, 50 e ss.

Direito⁴, não podendo ser negada a interacção das duas disciplinas, no que diz respeito à política legislativa.

Com efeito, e quanto a esta vertente, não só a justificação da normatização ao nível constitucional é actualmente discutida pela economia, nomeadamente através da "previsão dos efeitos das normas jurídicas"⁵, como também o jurista continua a ponderar as conclusões dos economistas acerca das acções redistributivas⁶.

2. A autonomia das despesas e das receitas orçamentais, na análise económica e na interpretação jurídica

Relativamente à abordagem da primeira questão – o fundamento da redistribuição – quer a Economia quer o Direito têm estudado os problemas da redistribuição sem estabelecer interligações expressas entre as receitas e as despesas do(s) orçamento(s); as tentativas no sentido do estudo conjunto, de que Wicksell foi protagonista, e que a teoria da escolha pública actualmente reivindica, estão geralmente relacionadas com a concepção do imposto como troca de utilidades e a exigência de unanimidade para a aprovação do orçamento (redistributivo)⁷.

A economia de bem-estar (incluindo a nova) investiga as condições óptimas de tributação isoladamente das condições óptimas de distribuição; por outro lado, assiste-se a um desenvolvimento do ramo de Direito tributário, com uma certa estabilidade legislativa e uma tentativa de estruturação dogmática que não encontrou paralelo em normas sobre despesas orçamentais⁸, não obstante o movimento recente de normatização constitucional de regras destinadas a controlar as referidas despesas.

Sem embargo, e embora a tributação do rendimento segundo o princípio da capacidade contributiva, encontre o seu fundamento numa estruturação legislativa do

⁴ Castanheira Neves, "Metodologia jurídica, problemas fundamentais", *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*, Coimbra, 1993, p. 21; sobre a importância da economia para o Direito, v. F.A. Hayek, *Law, legislation and liberty, a new statement of the liberal principles of justice and political economy*, London e Henley, 1973, vol. I, pp. 112-115.

⁵ David Friedman, "Direito e ciência económica. Análise Económica do Direito", *Sub Judice*, 1992, p. 31.

⁶ Sousa Franco, "Análise económica do Direito", *Sub Judice*, 1992, p. 63; Stephan Bach, "Die Perspektiven des Leistungsfähigkeitsprinzip im gegenwertigen Steuerrecht", *StuW*, 1991, n.º 2, p. 124. E o Direito, ao pretender conformar a ordem económica de mercado, garante a redistribuição com base num conceito de justiça, nomeadamente através dos sistemas de segurança social: v. Helmut Coing, *Grundzuege der Rechtsphilosophie*, Berlin, 1993, pp. 210-211.

⁷ Knut Wicksell, "A new principle of just taxation", in *Classics in the theory of Public Finance* (trad.) (eds. Richard A. Musgrave e Alan Peacock), 1958, 1967 (1986), pp. 74 e 88; G. Brennan e James Buchanan, *The Power to tax, Analytical foundation of a fiscal constitution*, Cambridge, London, New York, 1980, pp. 6-8; cf. R. Musgrave, "A brief history of fiscal doctrine", *Handbook of Public Economics*, (eds. Alan J. Auerbach e Martin Feldstein), North-Holland, Amsterdam, New York, 1985, vol. I, pp. 9-10.

⁸ Paul Kirchhof, *Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit*, *StuW*, 4, 1985, p. 320.

Direito fiscal, dogmaticamente autonomizada pelos juristas da análise das despesas orçamentais, a verdade é que a interacção entre receitas e despesas não pode ser obnubilada.

2.1. A economia de bem-estar

Dentro do quadro utilitarista, a economia de bem-estar raramente efectua uma análise conjunta destas questões, mas a interacção está sempre subjacente, nomeadamente, através da comparação entre utilidades marginais resultantes da obtenção de bens e serviços (despesas de transferência e despesas em bens e serviços) e desutilidades marginais provocadas pelos impostos e respectivos custos de administração⁹; ou através da condição de optimização da provisão de bens colectivos de Samuelson, em que a procura das quantidades de bens colectivos é expressa por um encargo fiscal (pseudo-funções da procura): a provisão óptima de bens colectivos é encontrada, segundo Samuelson, no ponto de igualdade entre taxa marginal de substituição de todos os indivíduos entre bens colectivos e bens privados, e taxa marginal de transformação¹⁰.

E, em última instância, a economia de bem-estar estuda no seu conjunto, os problemas da provisão pública de bens colectivos e de repartição de bens privados, e de divisão de encargos fiscais, através da arbitragem entre eficiência e justiça¹¹, porque o objectivo dos utilitaristas é atingir o menor sacrifício agregado ou o máximo de bem-estar. A escolha normativa é o resultado da avaliação de consequências, em termos de bem estar dos indivíduos, os quais orientam (todas) as suas acções segundo a utilidade¹².

Algumas teorias integram expressamente a análise conjunta das despesas e receitas dessa arbitragem.

⁹ V. sobre o assunto, Amartya Sen e Bernard Williams, "Introduction: Utilitarianism and beyond", in *Utilitarianism and Beyond*, (eds. Amartya Sen e Bernard Williams), Cambridge, New York, Port Chester, 1982, pp. 1-21; Jorge Costa Santos, *Bem-estar social e decisão financeira*, Coimbra, 1993, pp. 257-259; J.A. Mirrlees, "The economic uses of utilitarianism", in *Utilitarianism and Beyond*, cit., pp. 63-84; Richard Musgrave, "A brief History...", cit., pp. 11-12; do mesmo autor, "Horizontal equity once more", *National Tax Journal*, 1990, n.º 2, pp. 115-116; Walter Hettich e Stanley Winer, "Blueprints and pathways: the new foundations of tax reform", *National Tax Journal*, 1985, n.º 4, pp. 426 ss.. E como exemplos desta análise separada, na "new-new-welfare economics" os vários estudos sobre tributação óptima, segurança social, bens públicos, no *Handbook of Public Economics* (eds. Alan J. Auerbach e Martin Feldstein), North-holland, Amsterdam, New York, 1985, vols. I e II.

¹⁰ Jorge Costa Santos, cit., p. 267; Paul Samuelson, "Aspects of public expenditure theories", in Joseph E. Stiglitz (ed.), *The Collected Scientific Papers of Paul A. Samuelson*, Cambridge, 1966, vol. II, pp. 1234-1239.

¹¹ É o caso, desde a década de setenta, da teoria da tributação óptima, que procura o nível de tributação óptimo que resultará da compatibilização entre ausência de desperdícios e a necessária cobertura das despesas públicas, e da teoria da distribuição óptima: Jorge Costa Santos, cit., pp. 283-284; Walter Hettich e Stanley Winer, cit., pp. 426-432.

¹² Amartya Sen e Bernard Williams, cit., pp. 3-5.

Por exemplo, a teoria do pseudo-equilíbrio de Samuelson integra o nível ótimo de impostos correspondente à procura de bens públicos e privados, conjugada com uma função de bem-estar social que cuida dos aspectos distributivos, e é determinada por um decisor omnisciente: o objectivo é atingir a repartição ideal da produção entre bens privados e colectivos¹³.

Ora, a interpretação do critério de eficiência de Pareto permite concluir que a redistribuição proposta pela economia de bem-estar, através da arbitragem entre eficiência e justiça, só pode ser efectuada coactivamente, e não resulta de comportamentos altruístas dos contribuintes¹⁴, ou seja, não resulta da actuação do mercado.

2.2. As teorias da decisão financeira

A impossibilidade de serem estabelecidas, com rigor, comparações inter-pessoais, que nos conduzissem a uma noção inequívoca de bem-estar social¹⁵ e o aspecto da redistribuição, estão na origem das críticas da teoria da escolha pública à economia de bem-estar. Ao assentar no pressuposto de que o homem tem comportamentos egoístas-rationais, a escolha pública rejeita a consideração da utilidade comum, da justiça e de valores morais comuns que nada teriam a ver com a questão da propriedade privada e condenariam a liberdade individual¹⁶ 17.

Por contraposição aos critérios de optimização orçamental, as teorias sobre a decisão financeira propõem a consideração da justiça em termos processuais¹⁸, utilizando afinal a metodologia substantiva das teorias do bem-estar, quando pretendem pôr em causa a existência de uma qualquer justiça distributiva.

Com efeito, a metodologia da decisão financeira assenta num esquema estratégico, em que as normas e as acções se justificam em função dos efeitos¹⁹. A (re)distribuição é criticada, por a eficiência ser o objectivo prosseguido e os efeitos da distribuição lhe serem prejudiciais (assim como a economia de bem-estar ao

¹³ Jorge Costa Santos, *cit.*, p. 301.

¹⁴ Jorge Costa Santos, *cit.*, p. 292

¹⁵ Demonstrada no teorema de impossibilidade de Arrow; Kenneth J. Arrow, "A difficulty in the concept of social welfare, Social Choice and Justice", *Collected Papers of...*, Oxford, 1984, pp. 1-29.

¹⁶ F.A. Hayek, *cit.*, Vol. I, pp. 55-59 e vol. II, pp. 62 e ss.; James Buchanan, "Rules for a fair game: contractarian notes on distributive justice", *Liberty, Market and State, Political Economy in the 1980s*, Brighton, 1986, pp. 125 e 126.

¹⁷ Para Buchanan por exemplo, os elementos escolha, sorte e esforço neutralizariam a disparidade inicial de recursos e a justiça do ponto inicial (nascimento) tornar-se-iam menos relevante (James Buchanan, *Rules...*, *cit.*, pp. 128-132; e ao contrário do que defende Dworkin). Em todo o caso, a igualdade de oportunidades é uma igualdade de ponto de partida. E sob o véu de ignorância, não podem ser admitidas outras regras de redistribuição sob pena de se diminuir ainda mais o produto final (James Buchanan, "Justice and equal treatment", *Liberty, Market and state...*, *cit.*, p. 141). Hayek condena a própria procura de igualdade de oportunidades: F. A. Hayek, *cit.*, vol. II, pp. 84-85.

¹⁸ Jorge Costa Santos, *cit.*, pp. 253-354.

¹⁹ Castanheira Neves, "Metodologia...", *cit.*, pp. 37-45; David Friedman, *cit.*, pp. 32-33.

estudar e propor funções de bem-estar, tem em conta os efeitos para a eficiência e para a justiça).

Neste sentido, as teorias de decisão financeira não se afastam das teorias utilitaristas do bem-estar, por o quadro de pensamento ser o mesmo; elas propõem um acordo sobre as regras de decisão (meio), por não ser possível um entendimento consensual relativamente aos fins (efeitos quanto à justiça). O funcionamento do mercado deve conservar as posições iniciais que emergem de um acordo contratual²⁰, porque só o mercado garante a eficiência, sem se questionar se essas posições iniciais e posteriores são justas; o argumento determinante utilizado pela escolha pública, é a observação de que os governantes prosseguem interesses próprios e por isso os seus poderes devem ser limitados; restringe-se assim a intervenção do Estado (a escolha é determinada por este fim) através de regras de decisão²¹.

Cabe às normas constitucionais assegurar uma intervenção limitada do Estado na economia, quer através de normas sobre a tributação²², quer através de normas que garantam a propriedade privada. A teoria da escolha pública parte do pressuposto que, sob o véu ralsiano, utilizado apenas na sua vertente formal-instrumental, o indivíduo egoísta está numa situação de igualdade política²³ que lhe permitiria consagrar constitucionalmente os seus interesses através do acordo sobre as regras do jogo.

2.3. A constitucionalização de regras redistributivas e de regras de controlo de despesas orçamentais

A superação da crise da economia e das finanças públicas, e a sua influência no Direito Fiscal e no Direito Financeiro, implicam uma tentativa de estruturação destes como sistemas, mas independentes entre si.

Ambos são legitimados por um processo legislativo e eticamente vinculados, orientados para uma estruturação científica, ainda que esta se caracterize por uma "autonomia do legislador juridicamente constitutiva" e por uma "elaboração criadora" que "define normativamente uma estratégia política"²⁴.

²⁰ James Buchanan, "Rules for a fair game...", *cit.*, pp. 123 ss.

²¹ "Neste sentido, decisão e escolha entre alternativas são sinónimos": Castanheira Neves, "Metodologia...", *cit.*, p. 39.

²² James Buchana, *The Power to Tax, Analytical foundations of a fiscal constitution*, Cambridge, London, New York, 1980, pp. 187-205.

²³ Estamos a fazer referência à igualdade de influência na política horizontal e vertical, que segundo Dworkin não existe nem deverá existir porque só é desejada enquanto traduzir desigualdades: uma sociedade igualitária deseja que os seus cidadãos se comprometam politicamente através de uma preocupação intensa e partilhada pela justiça dos resultados, tenham preocupações por que as decisões distributivas tratem cada um com igual preocupação. A igualdade de influência é um atentado a este objectivo, porque as preocupações tornam-se uma questão de exteriorização e promoção pessoal: Ronald Dworkin, "What is equality? Part 4: Political equality", *University of San Francisco Law Review*, 1987, vol. 22, pp. 12 ss, espec., p. 17.

²⁴ Castanheira Neves, "Metodologia...", p. 22.

A crise da economia de bem-estar, o reconhecimento de que a justiça não é quantificável²⁵, e as suas repercussões para a interpretação jurídica coincidem, ademais, com a tentativa de superar o positivismo, através da invocação do normativo além da lei²⁶.

Assim, a problemática em torno da constitucionalização de normas redistributivas, é reclamada pela filosofia do Direito, podendo ser fundamentada, por exemplo, pelo maximin rawlsiano²⁷, ou pela igualdade de recursos de Dworkin²⁸.

Podemos justificar a consagração de normas redistributivas na nossa ou em qualquer constituição, através da posição original sob o véu de ignorância dos constituintes, e entender que a sua sistematização sob as epígrafes "direitos fundamentais" "direitos económicos e sociais" ou "organização económica", resulta de uma escolha racional²⁹: por ex., no que diz respeito aos preceitos dos art.ºs 59º. n.º 2 a), 63º., 106º. e 107º. CRP; ou justificar o art.º 63º. CRP através da "igualdade de recursos" de Dworkin, em que o homem médio e informado compraria num leilão (numa economia de mercado) um seguro destinado a cobrir os riscos da sorte bruta, financiado pela tributação (coactiva) e com fins redistributivos³¹.

Ou seja, a constitucionalização de normas redistributivas assenta no entendi-

²⁵ Kenneth Arrow, *cit.*: com o teorema de Arrow, também as funções de bem-estar (cf. Abram Bergson, "A reformulation of certain aspects of welfare economics (1938)", in *Readings in Welfare Economics*, London, 1969, pp. 7-25, no âmbito de uma "nova economia de bem-estar", e que tentaram superar as deficiências da "welfare economics", foram postas em causa; Amartya Sen e Bernard Williams, *cit.*, pp. 19-20; John Harsanyi, "Morality and the Theory of Rational Behaviour", in *Utilitarianism and Beyond*, *cit.*, pp. 39-62.

²⁶ Castanheira Neves, "Metodologia...", *cit.*, pp. 12-14., 17-18; do mesmo autor, "Justiça e Direito", *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*, Coimbra, 1975, pp. 210-215; e "A unidade do sistema jurídico", *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra. Estudos de Homenagem ao Prof. J.J. Teixeira Ribeiro*, Coimbra, 1979, pp. ss.

²⁷ John Rawls, *Uma Teoria da Justiça*, (trad.), Brasília, 1981, pp. 78 ss.

²⁸ Ronald Dworkin, "What is equality? Part 2: Equality of resources?", *Philosophy and Public Affairs*, 1981, n.º. 10, pp. 283 ss.

²⁹ V. J.J. Gomes Canotilho, "O véu de ignorância" na escolha da técnica de positivização constitucional dos direitos fundamentais económicos, sociais e culturais", *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor A. Ferrer Correia*, Coimbra, 1991, pp. 463-464.

³⁰ As comparações inter-individuais em Rawls, reflectem valores éticos, considerando-se que as desigualdades económicas e sociais devem trazer vantagens a todos e que todos os bens primários devem ser distribuídos igualmente a não ser que uma distribuição desigual seja vantajosa para todos. Na perspectiva rawlsiana, não é a utilidade dos bens que é considerada para fins de distribuição (perspectiva hedonística) sendo o Direito justo determinado por outros critérios alheios à utilidade subjectiva dos bens: John Rawls, *cit.*, pp. 44-48, 67 e ss e 78 e ss.

³¹ Ronald Dworkin, "What is equality? Part 2: Equality of resources", *cit.*, pp. 323 ss. Segundo Dworkin, a divisão igual de recursos pressupõe um mercado económico principalmente como um mecanismo analítico mas também como uma instituição política. A "sorte bruta", que altera as probabilidades iguais, e que não é segurável, postula a distribuição inicial e redistribuição posterior de recursos, em que o homem médio e informado determinaria, num leilão de uma economia de mercado, o montante de redistribuição a impor, nomeadamente através da tributação.

mento, segundo o qual, compete ao Estado assegurar prestações aos cidadãos, garantindo-lhes o "direito igual acesso" e o "direito de igual quota-parte"³²: não por se tratar de bens públicos com as características de indivisibilidade e não-exclusão³³, mas devido à ponderação de valores, que são independentes de uma eventual quantificação (económica) da justiça, e juridicamente autonomizados do aspecto da tributação.

A este propósito cabe distinguir dois conjuntos de normas relativos às despesas orçamentais: 1) as regras distributivas relacionadas com tarefas do estado, sejam elas normas programáticas ou atribuam direitos originários a prestações³⁴; 2) as normas de controlo das despesas orçamentais. Enquanto as primeiras surgem com o "Estado social de prestações", o segundo conjunto de normas enquadra-se na concepção de "Estado pós-industrial mínimo"³⁵.

Estão consagradas na nossa Constituição, normas com carácter redistributivo, não apenas como normas programáticas ("tarefas do Estado") mas também como direitos fundamentais ("direitos originários a prestações"). Assim, são exemplo do primeiro grupo de normas, as alíneas a) e b) do art.º 81º. (Incumbe prioritariamente ao Estado: a) promover o aumento do bem-estar social e económico e da qualidade de vida do povo, em especial das classes mais desfavorecidas; b) operar as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, cuja concretização é condicionada pela "reserva do possível"³⁶. E ilustram a segunda categoria de normas, os art.ºs 59º. n.º 1 e) ("assistência material, quando involuntariamente se encontrem em situação de desemprego."), n.º 2 a) e e) ("o estabelecimento e a actualização do salário mínimo nacional" ainda que dependente das exigências da estabilidade económica e financeira e da acumulação para o desenvolvimento (maximin rawlsiano)), 62º. (direito à propriedade privada), 63º. (direito à segurança social), 64º. (direito à protecção da saúde), 65º. (direito à habitação) e 74º. (direito ao ensino), entre outras.

As críticas da escolha pública às políticas de despesas orçamentais, que se intensificaram desde finais dos anos 60, estão relacionadas com a ausência de um controlo eficaz quanto à forma de afectação de receitas³⁷; a afectação seria determinada

³² J.J. Gomes Canotilho, *Direito Constitucional*, Coimbra, 1991, p. 553; Paul Kirchhof, "Steuergleichheit", *StuW*, 4, 1984, p. 306.

³³ Jorge Costa Santos, *cit.*, pp. 261, 264-265.

³⁴ J.C. Vieira de Andrade, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, Coimbra, 1983, pp. 200 e ss; J.J. Gomes Canotilho, *Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador, Contributo para a Compreensão das Normas Constitucionais Programáticas*, Coimbra, 1982, pp. 364-379; do mesmo autor, "O véu da ignorância...", *cit.*, pp. 464-465 e 481 ss; Jorge Miranda, *Direito Constitucional, II. Direitos fundamentais*, Lisboa, 1993-94, pp. 173 ss.

³⁵ J.J. Gomes Canotilho, "Constituição e défice orçamental", *Estado e Direito*, 1988, n.º 2, pp. 36-37; sobre o "Estado mínimo", Robert Nozick, *Anarquia, Estado e Utopia*, (trad.), Rio de Janeiro, 1991, pp. 42 ss.

³⁶ V., entre nós, e com opiniões divergentes sobre o âmbito da "reserva possível", J.C. Vieira de Andrade, *Os Direitos...*, *cit.*, pp. 201-205; J.J. Gomes Canotilho, *Constituição...*, *cit.*, pp. 363-365.

³⁷ Cf. F.A. Hayek, *cit.*, vol. II, pp. 65-67; G. Brenna e James Buchanan, *The Reason of Rules*, Cambridge, New York, New Rochelle, 1985, pp. 132-133.

segundo os interesses dos grupos no poder, e não de acordo com um qualquer interesse público, por este ser inexistente³⁸.

É neste contexto que nos aparecem regras de controlo orçamental, justificadas também pelas exigências do Direito da União Europeia, relativas ao equilíbrio dos orçamentos estaduais: encontramos actualmente consagradas algumas regras constitucionais sobre a transparência dos benefícios fiscais e receitas cessantes, a variação das receitas e despesas, e as transferências orçamentais^{39 40}.

B. O carácter redistributivo das normas fiscais

A análise jurídica separada da tributação e das despesas financeiras tem a sua origem na estruturação do Estado de Direito sobre o princípio da capacidade contributiva, axioma ético e princípio fundamental da tributação dos sujeitos passivos residentes, por contraposição à teoria da troca de utilidades⁴⁰. O constitucionalismo liberal codifica a igualdade como igualdade através da lei, associando-a a um princípio de capacidade contributiva⁴¹, emergente de uma decisão consensual, e desta feita protegido de alterações efectuadas pelas maiorias legislativas⁴².

O princípio da capacidade contributiva continua a apoiar-se na construção tradicional das finanças e da ética social, e a sua concretização noutros princípios (tributação progressiva, tributação do lucro real, etc.), tendentes à estruturação constitucional do Direito Fiscal, vai autonomizar-se do tratamento respeitante às despesas orçamentais.

A superação jurídica do entendimento, de que a um determinado imposto deveria estar ligado um benefício, assenta em critérios de justiça. Cumpre ainda, fazer duas observações a este respeito: por um lado, o Direito fiscal continua a caracterizar-se, nos diferentes ordenamentos, como um conglomerado de normas sem estruturação científica, apesar dos esforços doutrinários, e isso decorre das múltiplas finalidades prosseguidas pelas normas fiscais e dos compromissos que elas revelam⁴³; por outro lado, o desenvolvimento normativo independente dos dois lados do orçamento, também não legitima qualquer expectativa por parte do cidadão contribuinte quanto a eventuais despesas do Estado⁴⁴.

³⁸ *Idem*.

³⁹ Entre nós, cf. art.º 109º. CRP e a orçamentação, pela revisão de 1982, do orçamento da segurança social, art.º 108 nº. 1 a)).

⁴⁰ Sobre as regras de controlo das próprias finanças comunitárias, introduzidas em 1988, e segundo uma perspectiva de escolha pública, v. Faina Medin e Vazquez Tain, "Supranacionalidad y Finanzas en la Comunidad Europea: Entre el Desorden y los Acuerdos a Plazo Corto. La Constitución Fiscal como tema pendiente del Proceso de Integración", *Revista de Instituciones Europeas*, vol. 17, nº. 1, 1990, pp. 105ss.

⁴¹ Klaus Tipke, *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*, Koeln, 1981, pp. 57-59.

⁴² A igualdade através da lei, no Estado Social, destaca a ideia de igualdade de vantagens: V. J.J. Gomes Canotilho, *Constituição...*, cit. p. 381; Stephan Bach, *cit.*, p. 117.

⁴³ Klaus Vogel, "Die Besonderheit des Steuerrechts", *DSiZ (Deutsche Steuer-Zeitung)*, 1977, nº. 1-2, p. 8; Paul Kirchhof, *Steuergleichheit*, cit., p. 320.

⁴⁴ Paul Kirchhof, *der verfassungsrechtliche...*, cit., p. 319.

Numa perspectiva autonomizada, a tributação da capacidade contributiva não legitima um imposto redistributivo.

Esta asserção é inteiramente correcta no plano da interpretação da norma, no sentido em que não podemos fundamentar juridicamente um subsídio ou uma despesa, com base numa regra sobre tributação.

Todavia, se qualquer despesa orçamental ou qualquer bem público têm carácter redistributivo⁴⁵, e o financiamento dessas despesas é realizado através de impostos, a progressividade incorpora um elemento redistributivo: é, neste sentido, um pressuposto para a redistribuição, enquanto o princípio do rendimento líquido (cf. art.º 107º. nº. 2 CRP) permite assegurar a fonte produtora do rendimento⁴⁶; segundo a lei das utilidades marginais decrescentes, só a progressividade garante a distribuição do imposto de acordo com a capacidade contributiva, mas há quem defenda ser suficiente a proporcionalidade para assegurar este princípio⁴⁷. Em qualquer caso, a progressividade é entendida como uma concretização do Estado social de Direito⁴⁸.

Contrariamente à posição de que o imposto não tem um papel redistributivo, podemos encontrar diversas normas no nosso ordenamento em que essa característica está presente, e onde é manifesta uma interligação entre o Direito fiscal e as despesas orçamentais (incluindo o direito da segurança social), não com base num princípio de equivalência, mas assente no princípio da capacidade contributiva.

1. Algumas manifestações do carácter redistributivo das normas fiscais

a) Na Constituição portuguesa, o carácter redistributivo do imposto está aliás expressamente previsto: o imposto progressivo "visará a diminuição das desigualdades" (art.º 107º. nº. 1 CRP) e o imposto sobre sucessões e doações contribuirá para a igualdade entre os cidadãos (art.º 107º. nº. 3 CRP); a progressividade, como concretização normativo-jurídica do princípio da capacidade contributiva, é um dos elementos para atingir essa diminuição de desigualdades.

A "justa repartição dos rendimentos e da riqueza" (art.º 106º. nº. 1 CRP), "as necessidades e os rendimentos do agregado familiar" (art.º 107º. nº. 1 CRP) constituem as fórmulas encontradas pelo legislador constituinte para expressar o princípio da capacidade contributiva. Este princípio satisfaz não apenas as pretensões do Direito fiscal, como também do Direito de assistência social, e postula, juntamente com as normas dos art.ºs 59º. e 63º. CRP, o respeito do mínimo de subsistência pela legislação fiscal⁴⁹.

⁴⁵ *Idem*, pp. 325, 319-320: pelo facto de o pagamento do imposto não dar ao contribuinte nenhuma pretensão relativamente ao Estado, os princípios constitucionais da liberdade e de propriedade privada são um limite e garante dos rendimentos individuais e escolha quanto à forma da sua afectação.

⁴⁶ Richard Musgrave e Peggy Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, New York, London, Madrid, 1984, pp. 84-85; v. Jorge Costa Santos, *cit.*, e a bibliografia citada, pp. 283-284.

⁴⁷ Morris Lehner, *Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht*, Tübingen, 1993, pp. 145-146.

⁴⁸ V. Stephan Bach, *cit.*, p. 124.

⁴⁹ *Idem*, p. 125.

b) Ao entendermos que o art.º 107 n.º 1 CRP contém uma "imposição permanente e concreta"⁵⁰, cabe saber se a manutenção do grau de concretização do seu carácter redistributivo é justificável⁵¹.

Uma vez que os impostos prosseguem múltiplos objectivos, um dos quais é a arrecadação das receitas para o Estado⁵², a unicidade e progressividade são imperativos constitucionais, mas não o grau de concretização⁵³, como decorre do art.º 106º n.º 1: "O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza" (e cf. art.º 104º CRP).

Outra questão diz respeito à não tributação de um mínimo de subsistência.

Se a finalidade última de todas as normas fiscais de incidência (positiva) é a arrecadação de receitas, a fonte de produção do rendimento deve ser porém garantida através da admissibilidade de deduções com vista ao apuramento do rendimento líquido⁵⁴. A ordenação constitucional (e infra-constitucional) permite limitar o poder tributário através de regras sobre a repartição (justa) das cargas fiscais (v.g. o princípio da capacidade contributiva). Isto significa que a finalidade de arrecadação de receitas nunca pode fundamentar a interpretação da norma⁵⁵, sob pena de ser estabelecida uma "dimensão ilimitada" de responsabilidade fiscal.

A repartição justa das receitas, como princípio estruturante concretizador da justiça, é um princípio interpretativo⁵⁶.

Assim, é de duvidosa constitucionalidade que a não tributação do mínimo de subsistência apenas diga respeito aos titulares de rendimentos com origem predominante no trabalho dependente (art.º 73º CIRS).

c) Na Constituição portuguesa, a capacidade do rendimento é avaliada não apenas pelo montante do rendimento (pelo efeito económico), como pelas causas: o art.º 107º n.º 3 estabelece uma distinção quanto ao rendimento proveniente de sucessões e doações; por outro lado, a norma sobre prestações do Estado contida no art.º 63 n.º 4 CRP abrange na sua previsão "todas as situações de falta ou diminuição de meios de subsistência ou de capacidade para o trabalho"; não deverá, por conseguinte, ser estabelecida uma qualquer interligação entre o montante de imposto, o mínimo de subsistência e o montante das prestações da segurança social⁵⁷?

Por exemplo, a norma do art.º 73º CIRS, sobre a não-tributação do mínimo de subsistência, é configurada por referência ao salário mínimo nacional, o que significa

que, se a cada indivíduo deve ser dada a possibilidade de ganhar um mínimo necessário (art.ºs 59º n.º 1 a), n.º 2), art.º 107º n.º 1 CRP), esse mínimo não deve ser tributado.

Qual o valor que deve ser atribuído aos montantes das prestações da segurança social? e qual a relação que deve existir com o mínimo de subsistência?

Enquanto o mínimo de subsistência é aferido por referência ao rendimento de trabalho, as prestações do regime não contributivo da segurança social situam-se abaixo deste limiar: o dever constitucional do trabalhar, indissociável do direito ao trabalho (art.º 58º n.ºs 1 e 2 CRP) implica o carácter subsidiário da prestações da segurança social (art.º 63º CRP), o qual só pode ser assegurado se for evitada, através dos montantes atribuídos, uma possibilidade de opção⁵⁸.

No entanto, se a Constituição postula a existência de um regime de segurança, embora a incidência do IRS abranja todas as pensões e subvenções (art.º 11º CIRS), elas não deverão ser tributadas se o rendimento dessa categoria não atingir um determinado limite mínimo (cf. art.º 51º CIRS e art.º 2º n.º 4 CIRS), sob pena de ser posto em causa o objectivo de redistribuição das subvenções: a capacidade contributiva (e correspondente objectivo de diminuição das desigualdades) postula simultaneamente a não tributação do mínimo de subsistência, a exigência de prestações sociais (art.ºs 59º n.º 1 e) e 63º CRP⁵⁹, e a garantia do carácter redistributivo destas através da não tributação ou, pelo menos, como faz o nosso legislador, da tributação acima de certo montante (art.º 51º CIRS): não pode ser tributado o rendimento que não indicie a existência de capacidade contributiva⁶⁰.

d) Finalmente, também as deduções e abatimentos relacionados, não com o apuramento do rendimento líquido, mas da capacidade contributiva⁶¹, têm carácter redistributivo, no sentido em que pretendem a satisfação das necessidades individuais, por contraposição ao objectivo geral da tributação que é o de arrecadar receitas^{62 63}.

⁵⁰ A propósito do Direito alemão, Morris Lehner, *cit.*, pp. 133, 134, 136, 146, 147.

⁵¹ J.J. Gomes Canotilho, *Constituição*, cit., p. 376.

⁵² Sobre os direitos derivados a prestações, J.J. Gomes Canotilho, *Constituição...*, cit., p. 374; Os cidadãos podem recorrer a tribunal para exigir a manutenção do grau de concretização que os "direitos derivados a prestações" já assumiram.

⁵³ Klaus Vogel, *Die Besonderheit...*, cit., pp. 8-9.

⁵⁴ Morris Lehner, *cit.*, pp. 134-135.

⁵⁵ Klaus Vogel, *cit.*, pp. 8-9, Morris Lehner, *cit.*, pp. 145-146.

⁵⁶ Klaus Vogel, *cit.*, p. 9.

⁵⁷ *Idem*, pp. 9-10.

⁵⁸ V. sobre esta problemática, Morris Lehner, *cit.*, pp. 133 e ss.; e sobre a questão das transferências estaduais e sua relação com a tributação, Dieter Birk, *cit.*, pp. 96-99.

⁵⁹ Morris Lehner, *cit.*, p. 134.

⁶⁰ Dieter Birk, *cit.*, pp. 96-97.

⁶¹ Morris Lehner, *cit.*, p. 145.

⁶² Dieter Birk, *cit.*, pp. 94-95.

⁶³ Morris Lehner, *cit.*, pp. 140-145: as deduções para apurar o rendimento líquido são um pressuposto para garantir o financiamento das prestações estaduais; os fundamentos materiais da existência do sujeito passivo têm prioridade sobre o objectivo de arrecadação de receitas finais.