

MARIA ANDRÉA MACHADO BARCELLOS

**“ESTUDO COMPARADO ENTRE O SISTEMA CONSTITUCIONAL
TRIBUTÁRIO DE PORTUGAL E DO BRASIL”**



ESCOLA SUPERIOR DE GESTÃO,
HOTELARIA E TURISMO

2017

MARIA ANDRÉA MACHADO BARCELLOS

**“ESTUDO COMPARADO ENTRE O SISTEMA CONSTITUCIONAL
TRIBUTÁRIO DE PORTUGAL E DO BRASIL”**

Mestrado em Fiscalidade
Trabalho efetuado sobre a orientação do
Professor Adjunto Manuel das Neves Pereira



ESCOLA SUPERIOR DE GESTÃO,
HOTELARIA E TURISMO

2017

Declaração de Autoria do Trabalho

Declaro ser a autora deste trabalho, que é original e inédito. Autores e trabalhos consultados estão devidamente citados no texto e constam da listagem de referências incluída.

MARIA ANDRÉA MACHADO BARCELLOS

Direitos de cópia ou Copyright

© Copyright: MARIA ANDRÉA MACHADO BARCELLOS

A Universidade do Algarve tem o direito, perpétuo e sem limites geográficos, de arquivar e publicitar este trabalho através de exemplares impressos reproduzidos em papel ou de forma digital, ou por qualquer outro meio conhecido ou que venha a ser inventado, de o divulgar através de repositórios científicos e de admitir a sua cópia e distribuição com objetivos educacionais ou de investigação, não comerciais, desde que seja dado crédito ao autor e editor.

A dedicatória e os agradecimentos confundem-se. Portanto, ficam ambos à minha família e ao meu orientador - Prof. Adjunto Manuel das Neves Pereira -, que tanto incentivaram a realização deste projeto. De igual forma ficam aos que, de alguma maneira, me deram força e persistência para os estudos necessários à consecução deste trabalho. Obrigada a todos.

RESUMO

O tributo, como prestação compulsória, é receita derivada que visa o financiamento das despesas públicas (entendidas estas não apenas como custo das atividades estatais, mas também a consecução de seus objetivos, visando o bem estar da coletividade e a promoção da justiça social). No Estado de Direito essa imposição fiscal é estritamente disciplinada pelas normas contidas na respectiva Constituição, com subsequente detalhamento pela legislação infraconstitucional. Em Portugal, o sistema fiscal instituído pela Constituição refere-se basicamente aos impostos, ficando a definição das demais categorias a cargo da Lei Geral Tributária (cujo art. 3º. designa que são tributos os impostos, as taxas e as contribuições financeiras a favor de entidades públicas, admitindo ainda a criação de outras espécies por lei). Já no Brasil, o sistema tributário é complexamente tratado a nível constitucional, envolvendo não apenas os impostos, mas também empréstimos compulsórios, taxas e contribuições diversas. Neste contexto, notam-se diferenças entre esses sistemas fiscais (ou tributários), não apenas em razão da diversidade estrutural da organização político-administrativa dos Estados em exame, como também pelos níveis de detalhamento encontrados nas respectivas Constituições. De fato, não somente as esferas de entes políticos (tributantes) são diferentes, como também o são os processos legislativos que possibilitam a criação ou modificação de tributos em geral. No entanto, ambas as Constituições contêm princípios basilares que, direta ou indiretamente, incidem em matéria fiscal. Tais princípios (como os da segurança jurídica, igualdade e da capacidade contributiva) são, em sua maioria, coincidentes nestes ordenamentos jurídicos. Já outros (como os princípios da anualidade e da anterioridade) podem divergir não apenas no seu conteúdo e âmbito de aplicação, como também pela sua própria existência no ordenamento jurídico. De qualquer forma, os princípios contidos na Lei Maior são todos de obrigatória observância pelo legislador ordinário, sob pena de fatal inconstitucionalidade da exação fiscal. São, portanto, em ambos os países, limitações constitucionais ao poder de tributar, que demarcam o campo de incidência, a forma e a intensidade da imposição fiscal, como garantia aos direitos dos contribuintes.

Palavras-chave: *Sistema constitucional fiscal – Sistema constitucional tributário - Limitações constitucionais ao poder de tributar – Garantia constitucional tributária – Tributos e impostos na Constituição.*

ABSTRACT

Taxation as a compulsory revenue, is a public revenue which main objective is to finance state spendings (not only as government cost activities, but also the attainment of its goals, aiming the community's welfare and the promotion of social justice). Under the rule of law, this taxation is strictly regulated by the articles contained in the respective Constitution, with subsequent detail by their own legislation. In Portugal, the tax system established by the Constitution only refers taxes as solo and leaves the complete definition and regime of other categories in charge on the General Tax Law (whose third article designate that taxes, fees, financial contributions in favor of Public Entities and the creation of other species by law are indeed part of taxation). In Brazil, the tax system is complexly treated at the constitutional level, involving not only their own taxes but also compulsory loans and other contributions. Therefore, the differences between both tax systems are quite notable, not only because of the structural diversity of the country's political-administrative organization, but also because of the detail levels found in their respective Constitutions. In fact, the spheres of political (taxing) entities are so different, as the legislative processes that enable the creation or modification of taxes in general. However, both country's Constitutions contain basic principles that affect directly or indirectly tax subjects. These same principles (such as legal certainty, equality and contributory capacity) for the most part, are consistent in those legal systems. Other principles such as the annuity and priority, may diverge not only in their content and scope, but also in their own legal order existence. In any case, the principles contained in the Major Law, are all mandatory observance by the legislator, under penalty of tax unconstitutionality. Therefore, in both countries, there are constitutional limitations to the tax power, which demarcate the incidence field, the taxation form and intensity as a guarantee to taxpayers' rights.

Key words: *Constitutional tax system; Constitutional tributary system; Constitutional tax limitations on the power; Constitutional tax guarantee; Tributary and taxation in the Constitution.*

ÍNDICE GERAL

Página

PARTE I

Introdução. Revisão da literatura. Metodologia de investigação.

| | |
|--|----|
| CAPÍTULO I - Introdução | 1 |
| CAPÍTULO II - Revisão da literatura | 4 |
| CAPÍTULO III - Metodologia de investigação | 10 |

PARTE II

As Constituições tributárias

TÍTULO I

Enquadramento histórico das Constituições

portuguesa e brasileira e seus dispositivos de ordem fiscal.

| | |
|---|----|
| CAPÍTULO I - A Constituição da República Portuguesa | 12 |
| CAPÍTULO II - A Constituição da República Federativa do Brasil..... | 22 |

TÍTULO II

Especificidades da Constituição da República Federativa do Brasil.

| | |
|---|----|
| CAPÍTULO I - Imunidades tributárias | 29 |
| CAPÍTULO II - Fixação de bases de cálculo e alíquotas | 33 |

TÍTULO III

Exações específicas (Parafiscalidade ou Contribuições).

| | |
|---|----|
| CAPÍTULO I - Contribuições para a Seguridade (Segurança) Social | 35 |
| CAPÍTULO II – Natureza e regime geral (das ditas taxas) de pedágio ou portagem | 38 |

PARTE III

| | |
|--|----|
| Atividades do Estado e processos legislativos tributários | 45 |
| CAPÍTULO I - Objetivos e atividades estatais | |
| CAPÍTULO II - Sistema fiscal: os processos legislativos admitidos em Portugal e no Brasil | 47 |

PARTE IV

| | |
|---|----|
| Princípios constitucionais aplicáveis aos sistemas tributários | 54 |
| CAPÍTULO I - Segurança jurídica | 55 |
| CAPÍTULO II - Legalidade e tipicidade | 60 |
| CAPÍTULO III - Irretroatividade/não-retroatividade | 64 |
| CAPÍTULO IV - Anualidade e Anterioridade | 71 |
| SEÇÃO I Anualidade | 71 |
| SEÇÃO II - Anterioridade (Brasil) | 75 |
| CAPÍTULO V- Isonomia/Igualdade | 78 |
| CAPÍTULO VI - Capacidade contributiva/progressividade, proporcionalidade e personalização..... | 82 |
| CAPÍTULO VII - Uniformidade/Neutralidade fiscal | 87 |
| CAPÍTULO VIII – Universalidade | 91 |
| CAPÍTULO IX -Vedação ao confisco/proibição do excesso (proporcionalidade) .. | 95 |

| | |
|---|-----|
| CAPÍTULO X - Transparência dos impostos | 104 |
| CAPÍTULO XI - Liberdade de tráfego | 109 |
| CAPÍTULO XII – Síntese dos princípios constitucionais tributários | 111 |
| CONCLUSÃO | 112 |
| BIBLIOGRAFIA | 116 |
| ANEXOS (CRFB) | |
| 1 | 120 |
| 2 | 121 |
| 3 | 127 |

ÍNDICE DE TABELAS

| | Página |
|---|--------|
| Tabela 1 – Impostos cobrados com base na CRP (PARTE II, TÍTULO I, CAPÍTULO I) | 17 |
| Tabela 2 – Encargos fiscais decorrentes da CRFB (PARTE II, TÍTULO I, CAPÍTULO II) | 27 |
| Tabela 3 – Princípios constitucionais a serem observados em matéria tributária (PARTE IV, TÍTULO I, CAPÍTULO XII) | 111 |

LISTA DE ABRAVIATURAS

Art. – Artigo
Arts. - Artigos
BR - Brasil
C/C – Combinado com
CIEC – Código dos Impostos Especiais de Consumo
CIMI – Código do Imposto Municipal sobre Imóveis
CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil
CRP – Constituição da República Portuguesa
CTN – Código Tributário Nacional
EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais
ICMS – Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestação de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação
IE – Imposto de Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados
IEC – Impostos Especiais de Consumo
IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas
II – Imposto de Importação de produtos estrangeiros
IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis
IMT – Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis
IOF – Imposto sobre Operações de Crédito, Cambio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU – Imposto sobre a Propriedade predial e Territorial Urbana
IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR – Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
ISS – Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza
IT – Imposto sobre o Tabaco
ITBI – Imposto sobre Transmissão *Inter Vivos* a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição
ITCMD – Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doações de quaisquer bens ou direitos
ITR – Imposto Territorial Rural
IUC – Imposto Único sobre Circulação
IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT – Lei Geral Tributária
N.º - Número
PT – Portugal
RGAL - Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais
STJ – Superior Tribunal de Justiça (Brasil)
STJ – Supremo Tribunal de Justiça (Portugal)
STF – Supremo Tribunal Federal (Brasil)

LISTA DE PALAVRAS E EXPRESSÕES EM LATIM

Ad valorem – De acordo com o valor

Apud – citado por

Caput – cabeça (no enunciado do artigo)

Causa mortis – causa determinante da morte

Conditio sine qua non – condição sem a qual não. Circunstância indispensável à validade ou existência de certo ato

Contrario sensu – em sentido contrário

Etc. (Et cetera) - e assim por diante

Ex lege – por força de lei

In – no, em

In albis – em branco, sem providências

In casu – no caso

In fine – no fim

In verbis – nestes termos

Jus imperii – direito de exercer autoridade, poder jurisdicional de que goza o Estado.

Numerus clausus – número limitado, taxativo

Per si – por si só

Status - situação

Status libertatis – estado de liberdade

Status subjectionis – estado de passividade ou sujeição (perante o Estado)

Stricto sensu – em sentido restrito

Suum cuique tribuere – dar a cada um o que é seu

PARTE I

INTRODUÇÃO. REVISÃO DA LITERATURA. METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO

CAPÍTULO I

INTRODUÇÃO

Um primeiro olhar sobre as Constituições de Portugal e do Brasil, no que se refere aos respectivos sistemas tributários, indica a adoção de diferentes formas e mecanismos de instituição e arrecadação dos tributos, notadamente (i) pelo fato de a Constituição portuguesa concentrar as definições sobre o sistema fiscal em apenas dois artigos, sem prejuízo de aplicação de outros dispositivos constitucionais, de ordem geral, e (ii) pelos inúmeros dispositivos contidos na Constituição brasileira, a qual não apenas estabelece normas gerais sobre as hipóteses de competência e incidência tributária, mas chega a detalhar questões como bases de cálculo (valor tributável, em Portugal) e fixação de alíquotas (taxas, em Portugal) para diversos tributos. E tudo isso, evidentemente, com observância dos demais princípios constitucionais de ordem geral, como também ocorre em Portugal.

Portanto, e apesar de trazerem dispositivos similares em diversas situações (como por exemplo no que se refere aos princípios da igualdade e da segurança jurídica) as Constituições em exame divergem especialmente no detalhe e na complexidade dos respectivos sistemas fiscais, o que influencia diretamente o grau de liberdade de intervenção normativa conferida ao legislador ordinário (infraconstitucional) na instituição e alteração dos tributos em geral. Com efeito, os variados tipos de disposições constitucionais sobre o tema podem dar maior ou menor liberdade ao poder legislativo ordinário, notadamente em razão da obrigatória observância da competência legislativa e hierarquia normativa.

De outro tanto, é certo que a complexidade fiscal pode trazer o desconhecimento (ou mesmo a rejeição) da matéria por parte dos contribuintes, sejam eles pessoas físicas (singulares, em Portugal) ou jurídicas (coletivas, em Portugal), gerando incerteza ou insegurança jurídica. E essa complexidade fiscal pode ser observada não apenas no que

se refere à obrigação principal – *pagamento do tributo* – como também no que tange ao emaranhado de obrigações acessórias – *preenchimento de declarações, emissão de documentos fiscais, apresentação de documentos contábeis, etc.* - que envolvem a rotina do contribuinte.

Esses fatos podem, sem dúvida, incentivar a economia informal, com diminuição da arrecadação tributária (evasão fiscal). Na sequência, também oneram o processo de cobrança (administrativa ou judicial), seja quanto ao custo e disponibilidade de servidores públicos para tratar da questão, seja em termos de tempo necessário ao efetivo recebimento (sendo que neste último aspecto devem ser considerados os respectivos sistemas processuais, com os direitos e garantias assegurados aos contribuintes, matéria que não é objeto do presente trabalho).

Por outro lado, a denominada “simplicidade fiscal” pode facilitar o entendimento do tema pelos contribuintes, aumentando sua segurança e certeza quanto aos procedimentos a serem adotados na apuração e pagamento dos tributos, bem como no que se refere ao cumprimento das obrigações de natureza acessória. Neste contexto, e com procedimentos transparentes e objetivos, espera-se que a simplicidade fiscal contribua para uma arrecadação tributária mais ágil e efetiva, de modo a melhor concretizar os fins almejados pelo Estado. E, no aspecto administrativo, torna menores os custos com manutenção da carga burocrática (servidores especializados e sistemas necessários à fiscalização e cobrança), contribuindo também para a redução do gasto público.

Assim, no presente trabalho serão analisadas – a nível constitucional - as estruturas tributárias existentes em Portugal e no Brasil, com os respectivos níveis de complexidade. Neste contexto, cabe logo ressaltar que as expressões “*sistema fiscal*” e “*sistema tributário*” serão aqui utilizadas como sinônimas, não sendo objeto deste estudo a análise de posições doutrinárias que possam divergir quanto ao eventual significado de cada uma dessas expressões (seja em função da classificação das receitas públicas, seja dos tributos em espécie, *etc.*). De fato, a Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB consagra o “*sistema tributário*” (arts. 145 a 162), ao passo que a Constituição da República de Portugal – CRP refere-se ao “*sistema fiscal*” (arts.

103 e 104), razão pela qual nos parecem desnecessárias maiores considerações sobre o tema.

Visto isso, é certo que os dois países estabelecem os princípios básicos de tributação no bojo das respectivas Constituições, deixando ao legislador infraconstitucional a tarefa de detalhar as imposições fiscais, de acordo com os critérios e limites estabelecidos pela Lei Maior. Porém as respectivas codificações comprovam que as Constituições diferem em diversos aspectos, especialmente – e como já dito anteriormente - em razão do grau de discricionariedade conferido ao legislador ordinário (ou seja, detalhamento do sistema tributário no texto constitucional e suas consequências jurídicas, como ocorre, por exemplo, na instituição de imunidades tributárias e fixação de determinadas bases de cálculo e alíquotas pela CRFB).

Em consequência desses fatos, torna-se ainda necessária a análise da Lei Geral Tributária – LGT (aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de novembro) e Código Tributário Nacional – CTN (Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966), que respectivamente em Portugal¹ e no Brasil² fazem o papel de lei complementar às Constituições em exame, com observância obrigatória na seara fiscal. Ainda, e sempre que necessário, serão realizadas incursões a códigos e leis esparsas.

Com o referido estudo comparativo dos dois sistemas, pretende-se analisar especificamente a estrutura fiscal de Portugal e do Brasil, a nível constitucional, especialmente no que se refere aos princípios que regem a atividade de criação e modificação de tributos em geral. Entretanto, oportuno esclarecer que neste estudo não serão individual e detalhadamente examinados os tributos existentes nos dois países, mas sim o arcabouço constitucional de delimitação do poder de tributar, com as consequências disso decorrentes.

¹ Embora com a ressalva de José Casalta Nabais, para quem a LGT é apenas lei geral sobre impostos, não sendo “nem geral nem tributária...”, por não alcançar os tributos em sua totalidade, deixando à lei especial o papel de disciplinas o regime das taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas. *in* http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Taxas_contribuicoes_financeiras.pdf pág. 12

² Acórdão disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=567931>

CAPÍTULO II REVISÃO DA LITERATURA

Para o presente estudo, parte-se do princípio de que o Estado é composto de três elementos essenciais: povo, território e soberania. E que a ausência de qualquer um deles descaracteriza o denominado Estado, assim definido por J.J. Canotilho: “... 1. Poder político de comando; (2) que tem como destinatário os cidadãos nacionais (povo = sujeitos do soberano e destinatários da soberania); (3) reunidos num determinado território(...)”³. De igual forma, e como bem ressalta Manuel das Neves Pereira⁴, entende-se que o Estado deve ter suas ações pautadas pelo Direito, cujas normas emanam inicialmente da Constituição⁵, para posterior detalhamento nos atos legislativos de menor hierarquia (excepcionados os princípios constitucionais autoaplicáveis).

Portanto, e no dizer de Luis Roberto Barroso a “constituição, já se teve oportunidade de assinalar, é um sistema de normas jurídicas. Ela institui o Estado, organiza o exercício do poder político, define os direitos fundamentais das pessoas e traça os fins públicos a serem alcançados”⁶. Neste sentido não diverge a doutrina, como exemplificativamente lecionam Kildare Gonçalves Carvalho⁷ e Geraldo Ataliba, este último citado por German Alejandro San Martín Fernández⁸.

³ J.J. Gomes Canotilho, “Direito constitucional e Teoria da Constituição” 7ª edição. rev. Coimbra: Livraria Almedina, 2003, p. 90

⁴ “A forma estadual (ou o ente Estado, sujeito público organizatório composto por população, território e soberania) é hoje dominante e a mais garantista da realização da justiça numa comunidade. Contudo, o Estado não se identifica, não se explica, não se compreende, não justifica e, sobretudo e *a fortiori*, não funda o Direito. Ao invés, é o Direito que define o estatuto do político, que o valida e que o subordina. A tradução dessas asserções é em regra clara nas constituições mais elaboradas; veja-se na portuguesa os artigos 2º. e seguintes, *maxime* o nº. 2 do artigo 3º.: “O Estado subordina-se à Constituição e funda-se na legalidade democrática.” in “Introdução ao Direito e às Obrigações”, 4ª. Edição, Coimbra: Editora Almedina, 2015, pág. 60.

⁵ Como bem assevera J.J. Gomes Canotilho, “A existência de regras e princípios, tal como se acaba de expor, permite a descodificação, em termos de um «constitucionalismo adequado» (Alexy: *gemässigte Konstitutionalismus*), da estrutura sistêmica, isto é, possibilita a compreensão da constituição como sistema aberto de regras e princípios.” in “Direito Constitucional e Teoria da Constituição” 3. Edição, Coimbra-Portugal: Livraria Almedina, 1999, p. 1088

⁶ “O Direito Constitucional e a efetividade de suas Normas. Limites e possibilidades da Constituição Brasileira”. 2ª edição, Rio de Janeiro: Renovar. p. 71.

⁷ “... a indispensabilidade dos princípios constitucionais na sua função ordenadora, não só porque harmonizam e unificam o sistema constitucional, como também porque revelam a nova idéia de Direito (noção do justo plano de vida e no plano político), por expressarem o conjunto de valores que inspirou o

A par disso, o ordenamento jurídico deve estar em consonância com as regras constitucionais. Ou seja, as normas inferiores devem estar sempre de acordo com as normas superiores, caracterizando a denominada “pirâmide jurídica”, oriunda de Adolf Merckl, e equivalendo a dizer, conforme o legado do positivismo normativista de Hans Kelsen, que “o fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de uma outra norma”⁹. Em suma, a Constituição é o fundamento de todas as demais normas jurídicas, razão pela qual os princípios nela inscritos têm força obrigatória e afastam as normas inferiores que a violem.

Pois bem. Tanto a Constituição brasileira quanto a portuguesa são dotadas de princípios¹⁰ expressos, mas também contêm princípios implícitos, de igual valor e aplicação. De fato, e como adverte Roque Antonio Carraza, não há hierarquia entre esses princípios constitucionais, inclusive pelo fato de serem implícitos ou explícitos. Importam se existem ou não. Por outro lado, a aplicação dos princípios decorre do respectivo âmbito de incidência (se constitucionais, legais e até mesmo infralegais), cabendo ao jurista a tarefa de os identificar e aplicar conforme sua posição na citada “pirâmide jurídica”¹¹. E esse procedimento é extremamente relevante no que se refere aos aspectos abrangidos pelo Direito Tributário (ou Direito Fiscal, em Portugal), como se verá no decorrer do presente estudo.

constituente na elaboração da Constituição, orientando ainda as suas decisões política fundamentais.” *in* “Direito Constitucional Didático” Belo Horizonte: Editora Del Rey, 1996, pág. 159.

⁸ “Geraldo Ataliba, que na obra do Sistema constitucional brasileiro, preocupou-se em dar aos enunciados normativos contidos no texto constitucional vigente à época, uma unicidade capaz de erigi-los à condição de sistema. Assim definiu sistema jurídico como sendo um: “conjunto ordenado de normas, construído em torno de princípios coerentes e harmônicos, em função de objetivos socialmente consagrados” *in* “Introdução ao Direito Tributário”, São Paulo: MP Editora, 2008. p. 119).

⁹ “Teoria Pura do Direito”, 2ª. Edição, vol. II, Tradução de João Baptista Machado, Coimbra: Armênio Amdado Editor, Sucessor, 1962, pág. 2.

¹⁰ Conforme Roque Antonio Carraza, “‘princípio’ é o ponto de partida e o fundamento de um determinado processo, e “... foi utilizada por Platão, no sentido de fundamento do raciocínio (*Teeteto*, 155dc), e por Aristóteles como a premissa maior de uma demonstração (*Metafísica*, V.1, 1.012 b 32 – 1.013 a 19). Nesta mesma linha, Kant deixou consignado que “princípio é toda proposição geral que pode servir coo premissa maior num silogismo” (*Crítica da Razão Pura*, Dialética, II. A) ... Nesta medida, é, ainda, a *pedra angular* de qualquer sistema... Sistema, pois, é a reunião ordenada de várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas se explicam pelas primeiras. As que dão razão às outras chamam-se *princípios*, e o sistema é tanto mais perfeito, quanto em menor número existam”. *in* “Curso de Direito Constitucional Tributário”, Malheiros Editores: São Paulo, 30ª. Edição, 2015

¹¹ Autor e obra citados, páf. 51/52.

Visto isso, e sendo certo que tanto os entes políticos quanto os particulares (sejam pessoas físicas ou jurídicas – singulares ou coletivas em Portugal) submetem-se aos ditames constitucionais, cabe tratar do tema em sede de tributos. Neste contexto, e tendo em vista a realização dos fins perseguidos pelo Estado, são normalmente identificadas funções relativas à obtenção de receitas para financiamento das despesas públicas, bem como intervenções através de políticas económicas e sociais (tais como emprego, fixação de preços, apoios sob a forma de benefícios fiscais ou subsídios, etc.).

A atividade financeira do Estado português está prevista nos arts. 101 a 107 da respectiva Constituição (“Sistema financeiro e fiscal”), ao passo que o Brasil trata do tema nos arts. 163 a 169 de sua Lei Maior (“Das finanças públicas”). Entendendo esta atividade financeira como a arrecadação de receitas e sua aplicação nas despesas necessárias ao alcance das finalidades públicas, pode-se afirmar que a arrecadação de tributos – embora seja apenas parcela da atividade financeira estatal – é considerada como a principal receita do Estado¹².

Por outro lado, a tributação está intimamente ligada à idéia de equidade social, na medida em que os cidadãos devem contribuir para o custeio das atividades públicas de acordo com suas potencialidades económicas (e não em razão do que recebem como contraprestação do Estado), como forma de colaboração na tarefa estatal de remoção de obstáculos e diferenças identificadas na ordem social e económica nacional. Por isso, e como observa Roque Antonio Carrazza¹³, na instituição/alteração de impostos, deve o

¹² Como afirma Ricardo Lobo Torres: “Atividade financeira é o conjunto de ações do Estado para a obtenção da receita e a realização dos gastos para o atendimento das necessidades públicas. Os fins e os objetivos políticos e económicos do Estado só podem ser financiados pelos ingressos na receita pública. A arrecadação dos tributos – impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios – constitui o principal item da receita... Com os recursos assim obtidos, o Estado suporta a despesa necessária para a consecução dos seus objetivos. Paga a folha de vencimentos e salários dos seus servidores civis e militares. Contrata serviços de terceiros... Entrega subvenções económicas e sociais. Subsídios a atividade económica. A obtenção da receita e a realização dos gastos se faz de acordo com o planejamento consubstanciado no orçamento anual. Todas essas ações do Estado, por conseguinte, na vertente da receita ou da despesa, direcionadas pelo orçamento, constituem a atividade financeira.” in “Curso de Direito Financeiro e Tributário” 11ª edição, Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2004, p. 3.

¹³ “Dando curso à idéia, é jurídico e altamente louvável que as cargas impositivas das pessoas políticas sejam repartidas entre as pessoas de acordo com as possibilidades económicas de cada uma....Ademais, a repartição equitativa, entre os contribuintes, da carga dos impostos decorre logicamente do dever que o Estado tem de “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais (cf. art. 3.º., III, da CF), tudo em ordem a “construir uma sociedade livre, justa e solidária” (cf. art. 3.º., I, da CF)...Os impostos, quando ajustados à capacidade contributiva, permitem que os cidadãos cumpram, perante a comunidade, seus deveres de solidariedade política, económica e social. Os que pagam esse tipo de exação devem contribuir para as despesas públicas não em razão daquilo que recebem do Estado, mas

legislador atentar não apenas para os fatos que denotam conteúdo econômico, mas também para as diferenças existentes entre as categorias de contribuintes.

De igual forma J.J.Gomes Canotilho e Vital Moreira afirmam que: “A repartição justa dos rendimentos e da riqueza (art. 103, n.º. 1, 2ª. parte) constitui o objetivo social do sistema fiscal. Nesta perspectiva, o sistema fiscal está vinculado à ideia da justiça social, havendo de traduzir-se necessariamente na sua contribuição para a diminuição da desigualdade na distribuição daqueles, o que exige, designadamente, a progressividade do sistema fiscal, sobrecarregando mais os altos rendimentos e, no caso de impostos sobre o património, as maiores fortunas (cfr. art. 104, n.º.1)”¹⁴.

Já o contribuinte se submete à tributação por força do *jus imperii*, ou seja, em razão de um ato legal emanando do Poder Público, sem que para isso concorra direta e expressamente a vontade daquele primeiro. No entanto, e no Estado de Direito¹⁵, o poder de tributar é delimitado pela Constituição, como uma forma de balizar as atividades fiscais do Estado e garantir ao contribuinte a observância de determinados princípios, que serão objeto do presente estudo.

A nosso ver, o sistema de garantias constitucionais se concentra na segurança jurídica (estando esta contida em todas as garantias, ou sendo delas o somatório). No caso do Brasil, a doutrina entende – e com isso concordamos – que o princípio da segurança jurídica, ainda que não explícita e individualmente mencionado, é a base da Constituição. No dizer de Roque Antonio Carrazza, citando Heleno Taveira Torres e Francisco Pinto Rabello Filho, este é um princípio-síntese, construído a partir do somatório de outros princípios e garantias fundamentais. Portanto, e “... *mais que um*

de suas potencialidades econômicas. Com isso, ajudam a remover os obstáculos de ordem econômica e social que limitam, de fato, a liberdade e a igualdade dos menos afortunados.” in “Curso de Direito Constitucional Tributário”, Malheiros Editores: São Paulo, 30ª. Edição, 2015, págs. 104/105

¹⁴ J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira in “Constituição da República Portuguesa Anotada”, Vol. I, 4ª. Edição revista, Coimbra Editora, Coimbra 2007, pág. 1089

¹⁵ Conforme Roque Antonio Carrazza: “No Estado de Direito, pelo contrário, os governantes (tanto quanto os governados) sujeitam-se ao império da lei. Nele, o Poder Público age secundum legem e, em suas relações com os governados, submete-se a um regime de direito, vale dizer, pauta sua conduta por meio de regras que, com outorgarem e garantirem os chamados direitos individuais, apontam os meios que ele poderá validamente empregar para a consecução de seus fins.” Obra citada, pág. 448.

valor, a segurança jurídica é a própria razão de ser de nossa Constituição Federal, tendo sido consagrada, expressa ou implicitamente, em várias de suas normas....”¹⁶.

Ainda sobre o tema, Luiz Guilherme Marinoni afirma que a segurança jurídica é elemento essencial do Estado de Direito, pois a previsibilidade das consequências, em relação a uma conduta específica, a estabilidade e continuidade garantirão a ordem jurídica em benefício da coletividade¹⁷.

Já em Portugal, o princípio da segurança jurídica está contido no artigo 2º da respectiva Constituição, tratando-se de princípio decorrente do estado democrático de direito, como bem assevera José Casalta Nabais¹⁸. Ou seja, a segurança jurídica refere-se à confiança que o cidadão deve ter no ordenamento jurídico, de modo a planejar sua vida e confiar que as decisões públicas sobre seus atos possuem os efeitos previstos, com resultados duradouros. Essa correlação é assim analisada por J.J. Gomes Canotilho:

“... O homem necessita de uma certa segurança para conduzir, planificar e conformar autónoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideravam os princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança como elementos constitutivos do Estado de Direito. Esses dois princípios – segurança jurídica e proteção da confiança – andam estreitamente associados, a ponto de alguns autores considerarem o princípio da confiança como um subprincípio ou como uma dimensão específica da segurança jurídica. Em geral, considera-se que a segurança jurídica está conexcionada com elementos

¹⁶ Autor e obra citados, págs. 481/482.

¹⁷ “Interessante notar, ainda, que a previsibilidade é relacionada aos atos do Judiciário, isto é, às decisões, mas que esta previsibilidade garante a confiabilidade do cidadão nos seus próprios direitos. Um sistema incapaz de garantir a previsibilidade, assim, não permite que o cidadão tome consciência dos seus direitos, impedindo a concretização da cidadania. E não se pense que a garantia de previsibilidade das decisões judiciais é algo que diz respeito ao sistema de common law e não ao de civil law. Ora, tanto as decisões que afirmam direitos independentemente da lei quanto as decisões que interpretam a lei, seja no common law ou no civil law, devem gerar previsibilidade aos jurisdicionados, sendo completamente absurdo supor que a decisão judicial que se vale da lei pode variar livremente de sentido sem gerar insegurança... O cidadão precisa ter segurança de que o Estado e os terceiros se comportarão de acordo com o direito e de que os órgãos incumbidos de aplicá-lo o farão valer quando desrespeitado. Por outro lado, a segurança jurídica também importa para que o cidadão possa definir o seu próprio comportamento e as suas ações. O primeiro aspecto demonstra que se trata de garantia em relação ao comportamento daqueles que podem contestar o direito e tem o dever de aplicá-lo; o segundo quer dizer que ela é indispensável para que o cidadão possa definir o modo de ser das suas atividades.”

Luiz Guilherme Marioni, *in* “Segurança dos Atos Jurisdicionais Processos Coletivos”, Porto Alegre, vol. 2, n. 2, 1º abr. 2011.

Disponível em: <http://www.processoscoletivos.net/index.php/revistaeletronica/24-volume-2-numero-2-trimestre-1º-04-2011-a-30-06-2011/122-seguranca-dos-atos-jurisdicionais-principioda>

¹⁸ “Direito Fiscal”, 8ª edição, Coimbra: Edições Almedina, 2015, p. 148.

objetivos da ordem jurídica – garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito - , enquanto a proteção da confiança se prende mais com os componentes subjetivos da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos dos atos”¹⁹

Entretanto, cabe ressaltar que o princípio da segurança jurídica não significa a existência de um imperativo de segurança totalmente desmedido, a ponto de impedir a mutação do direito. O que se exige é que sejam observadas as premissas mínimas de estabilidade, de observância obrigatória por força de dispositivo constitucional. Isso porque “... o direito assenta sobre tradição e renovação, e encontra-se permanentemente entre o imperativo da estabilidade e a necessidade de adaptação...”, como assevera J. L.Saldanha Sanches²⁰.

Assim, a segurança jurídica é o princípio norteador deste estudo, por garantir a tranquilidade (não-surpresa) do contribuinte, com base na previsibilidade do sistema estatal. No entanto – ou mesmo por este motivo -, é fato que os demais princípios constitucionais devem ser observados na atividade fiscal do Estado, e não podem, de forma alguma, ser desprezados sem que haja um juízo de ponderação plausível, pois o exercício do poder de tributar pressupõe o amplo respeito às normas constitucionais. Ainda, (e como já referido anteriormente), não há hierarquia entre princípios constitucionais, os quais devem ser interpretados de forma harmônica e integrada²¹, como será visto na análise pormenorizada desses princípios, no decorrer do presente trabalho.

¹⁹ “Direito Constitucional e Teoria da Constituição”, 3ª. edição Coimbra:Livraria Almedina, 1999, pág. 256.

²⁰ “Manual de Direito Fiscal” 3ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 171.

²¹ A respeito da matéria, leciona Jorge Miranda: “A ação mediata dos princípios consiste, em primeiro lugar, em funcionarem como critérios de interpretação e de integração, pois são eles que dão a coerência geral do sistema. E, assim, o sentido exacto dos preceitos constitucionais tem de ser encontrado na conjugação com os princípios e a integração há de ser feita de tal sorte que se tornem explícitas ou explicitáveis as normas que o legislador constituinte não quis ou não pode exprimir cabalmente.” *in* “Manual de Direito Constitucional”, 3ª. Edição, t. II, Coimbra:Coimbra Editora, 1991, pág. 226/227.

CAPÍTULO III METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO

Na consecução deste trabalho foram realizadas pesquisas e análises acerca do direito positivo constitucional tributário, em sede de legislação, doutrina e jurisprudência, tanto de Portugal quanto do Brasil. Por conseguinte, aponta-se que as questões em exame não se submetem diretamente ao exame ou preparação de casos, elaboração de relatórios e outros procedimentos de ordem prática, cingindo-se ao estudo das normas jurídicas envolvidas, bem como sua interpretação pela doutrina e jurisprudência.

Neste sentido, a legislação inclui não apenas os respectivos textos constitucionais (Portugal e Brasil), mas também a LGT, o CTN, leis esparsas sobre aspectos tributários ou que sejam subsidiariamente aplicáveis à matéria. Para tanto, foram utilizados diversos *websites*, como fonte de consulta de textos legais atualizados, a saber:

<http://www2.planalto.gov.br/>;
<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>
http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_main.php e
<https://www.portaldasfinancas.gov.pt/pt/home.action>

Por outro lado, a doutrina consultada abrange conceituados autores, citados em notas de rodapé e integralmente identificados na bibliografia ao final do trabalho. Já a jurisprudência dos dois países, envolvendo questões de natureza constitucional/tributária foi devidamente pesquisada nos *websites* www.dgsititucional.pt, <http://cjcplp.org/juris/>, www.stf.gov.br e www.stj.gov.br.

Consultas esparsas também foram realizadas em outros *websites*, sendo portanto claro que qualquer referência ao seu conteúdo também é devidamente registrada no presente trabalho, seja no corpo do texto, seja em notas de rodapé.

Ademais, note-se que o trabalho está dividido em capítulos, de modo a (i) tornar mais clara a abordagem de textos constitucionais diversos, especialmente em razão da complexa estruturação do sistema tributário brasileiro e (ii) facilitar a discussão da matéria, frente aos objetivos pretendidos, notadamente o exame das respectivas estruturas fiscais, de acordo com as Constituições em exame.

Por fim, ressalta-se que o presente estudo está redigido em português do Brasil, razão pela qual algumas grafias e palavras não devem ser consideradas errôneas ou inadequadas, se comparadas com a língua nativa de Portugal.

PARTE II AS CONSTITUIÇÕES TRIBUTÁRIAS

TÍTULO I ENQUADRAMENTO HISTÓRICO DAS CONSTITUIÇÕES PORTUGUESA E BRASILEIRA E SEUS DISPOSITIVOS DE ORDEM FISCAL

CAPÍTULO I A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA

Inicialmente, releva salientar que o atual sistema fiscal português visa o cumprimento de princípios adotados pelos Estados-Membros da União Europeia. No entanto, e considerando que o objeto do presente estudo limita-se à análise de aspectos constitucionais tributários coincidentes e/ou divergentes entre Portugal e Brasil, não serão aqui objeto de consideração as questões relativas à integração de Portugal à União Europeia, com os consectários disso decorrentes.

Visto isso, sabe-se que Portugal viveu um longo período ditatorial, durante o qual foi elaborada a Constituição de 1933. No entanto, e após a Revolução de 25 de abril de 1974 (Revolução dos Cravos, que dentre outros objetivos visou a democratização do país), foi eleita a “*Assembleia Constituinte*”, com a missão específica de elaborar uma nova Constituição para Portugal, com sua dissolução após o término dos trabalhos (art. 3º. da Lei n. 3/74, de 14 de maio). Assim, a atual Constituição portuguesa resulta de texto aprovado pela Assembleia Constituinte em 2 de abril de 1976, com entrada em vigor a 25 de abril do mesmo ano. É a sexta Constituição portuguesa, considerada como a mais original de todas elas, especialmente no que se refere ao fato de ser a que mais rompeu com a anterior Lei Fundamental. Neste contexto, teve como efeito imediato a “normalização constitucional”, encerrando o período revolucionário e institucionalizando os órgãos políticos nela estabelecidos.²² E, desde sua promulgação, foi objeto de sete revisões constitucionais (1982, 1989, 1992, 1997, 2001 e 2004 e 2005).

²² J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira in “Constituição da República Portuguesa Anotada”, Vol. I, 4ª. Edição revista, Coimbra:Coimbra Editora, 2007, pág. 22/25.

Contém 296 artigos, divididos em Títulos, Capítulos, números e alíneas. Para este trabalho será considerado especialmente o Título IV - Sistema financeiro e fiscal, cujos artigos 103 a 107 fixam normas relativas aos impostos e orçamento, incluindo sua criação e fiscalização (esta última a cargo do Tribunal de Contas, conforme estabelece o art. 214, nº. 1). Além disso, serão abordadas questões tratadas de forma esparsa ou genérica em outros dispositivos do mesmo texto constitucional, que influenciam a aplicação da legislação fiscal.

Pois bem. À Assembleia da República foi atribuída competência para “*Fazer leis sobre todas as matérias, salvo as reservadas pela Constituição ao Governo*” bem como para “*Aprovar as leis das grandes opções dos planos nacionais e o Orçamento do Estado, sob proposta do Governo*” (art. 161, alíneas “c” e “g”). Já o art. 164, alínea “r” atribui competência *exclusiva* àquela Assembleia para legislar sobre o regime de elaboração e organização dos orçamentos (tanto do Estado, quanto das Regiões Autônomas e das autarquias locais).

Neste ponto, ressalta-se que no presente estudo não serão feitas considerações específicas sobre as Regiões Autônomas de Portugal (arquipélagos dos Açores e da Madeira – Título VII da CRP), salvo se relevantes para a compreensão de algum sistema fiscal especificamente analisado. Entretanto, julga-se pertinente salientar que as regiões autônomas dispõem de capacidade tributária própria, podendo ainda “*adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais, nos termos de lei-quadro da Assembleia da República*”, tudo nos termos do art. 227, nº. 1, alínea “i”²³.

De igual forma, no que se refere às autarquias locais²⁴, as quais, conforme o art. 238, nº. 4 da CRP “*podem dispor de poderes tributários, nos casos e nos termos previstos na*

²³ “Artigo 227.º (Poderes das regiões autónomas)

1. As regiões autónomas são pessoas colectivas territoriais e têm os seguintes poderes, a definir nos respectivos estatutos:

...

i) Exercer poder tributário próprio, nos termos da lei, bem como adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais, nos termos de lei-quadro da Assembleia da República;

...”

²⁴ De acordo com a CRP, as autarquias locais compreendem: (i) no continente, as freguesias, os municípios e as regiões administrativas – art. 236, nº. 1; e (ii) nas regiões autónomas, as freguesias e municípios – art. 236, nº. 2.

lei”. Sobre o tema, assinalam J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira que tal preceito configura mera “faculdade constitucional”, não ficando claro o fato de poderem instituir seus próprios impostos ou apenas adaptar os já existentes impostos nacionais²⁵.

Ultrapassados esses aspectos, verifica-se que o art. 165 da CRP trata da reserva *relativa* de competência legislativa. De acordo com o n.º. 1 do citado artigo, *salvo em caso de autorização ao Governo*, compete exclusivamente à Assembleia da República legislar sobre “*Criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas*” (alínea “i”).

Assim, a CRP estabelece princípios e diretrizes a serem observados na instituição do sistema fiscal, fixando ainda normas que delimitam o poder de tributar. De fato, o art. 103 da CRP, ao delinear o citado sistema, já especifica o seguinte:

(n.º. 1): necessidade de satisfação das necessidades financeiras do Estado (bem como de outras entidades públicas) e justa repartição dos rendimentos e da riqueza.

(n.º. 2): exigência de lei para instituição de impostos, com delimitação da hipótese tributária: incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias asseguradas aos contribuintes.

(n.º. 3): vedação de cobrança de impostos que tenham sido instituídos em desacordo com as normas constitucionais, que tenham caráter retroativo ou cuja liquidação e cobrança sejam feitos em desacordo com a lei.

Já a seguir, o artigo 104 vem a tratar especificamente dos impostos, estabelecendo os seguintes parâmetros:

(n.º. 1) Em relação ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS): tem por objetivo a diminuição das desigualdades sociais e deve ser em caráter único e progressivo, para tanto levando em consideração os rendimentos e as necessidades do agregado familiar²⁶.

²⁵ Obra citada, pág. 1198.

²⁶ Conforme esclarecem J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira (obra citada, pág. 1099), o IRS tem especial relevância na CRP, não apenas pela sua participação na arrecadação tributária, mas

(nº. 2) Para a tributação das empresas (Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Coletivas – IRC), deverá ser fundamentalmente observado o respectivo rendimento real²⁷.

(nº. 3) A tributação do património (Imposto Municipal sobre Imóveis – IMI e Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis – IMT) deverá contribuir para a promoção de igualdade entre os cidadãos²⁸.

(n. 4) Na tributação do consumo (Imposto sobre o Valor Acrescentado – IVA, Imposto sobre Tabaco – IT, Imposto sobre Produtos Petrolíferos e Energéticos- ISP, Imposto sobre Álcool e Bebidas Alcoólicas – IABA), pretende-se a acomodação dessa atividade (consumo) em razão das mudanças que ocorrem nas necessidades do desenvolvimento económico e da realização da justiça social; além disso (ou mesmo por causa disso), essa tributação deve onerar o consumo de produtos considerados “de luxo”²⁹.

Por fim, o art. 254 da CRP assegura, nos termos da lei, (i) a participação dos Municípios na receita dos impostos diretos e (ii) o direito de os Municípios disporem de receitas tributárias próprias. A participação dos Municípios no produto de arrecadação dos impostos diretos (IRS) é disciplinada pela Lei nº. 73/2013, de 3 de setembro, que “*estabelece o regime financeiro das autarquias locais e das entidades intramunicipais*” e contemplada no Orçamento do Estado (sendo que para 2017 essa participação está disciplinada no artigo 60 daquele Orçamento, que estabelece o repasse de 5% do IRS relativo aos contribuintes domiciliados na respectiva circunscrição territorial, além de subvenções de ordem geral e específica)³⁰. Já os poderes tributários dos Municípios

especialmente por se prestar a instrumento de realização dos objetivos extrafiscais do Estado (no que se refere à igualdade entre os cidadãos). Por esse motivo é único (total dos rendimentos pessoais globais alcançados pelo único imposto) e progressivo (alíquota maior para maiores rendimentos).

²⁷ Ainda J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira ressaltam que não há previsão constitucional para tributação progressiva dos rendimentos reais das empresas, razão pela qual o IRC pode ser proporcional (obra citada, pág. 1100)

²⁸ Também para esses impostos a CRP não impõe o princípio da progressividade, de forma que fica conferida maior discricionariedade ao legislador infraconstitucional, na tributação do património.

²⁹ O que indica o caráter seletivo da tributação, como instrumento de justiça fiscal (já que o ônus é inversamente proporcional à essencialidade do bem).

³⁰ Orçamento do Estado para 2017 – Lei 42/2016, de 28 de dezembro disponível in <https://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetalheDiplomaAprovado.aspx?BID=19675>

estão dispostos nos arts. 10 a 15 da Lei n.º. 002/2007, de 15 de janeiro, a qual aprova a Lei de Finanças Locais³¹.

Sendo assim, verifica-se que a CRP trata genericamente do sistema fiscal, fixando princípios a serem observados unicamente na instituição e cobrança dos impostos, porém silenciando no que se refere às demais espécies tributárias. Por esse motivo, torna-se desde logo necessário recorrer à LGT, que em seu art. 3.º. estabelece os seguintes conceitos:

(a) os tributos podem ser classificados como fiscais ou extrafiscais (n.º. 1, alínea “a”), estaduais, regionais e locais (n.º. 1, alínea “b”);

(b) os tributos compreendem os impostos e as demais espécies criadas por lei, designadamente as taxas e as contribuições financeiras a favor de entes públicos, com os respectivos regimes fixados em lei especial (n.ºs. 2 e 3).

Portanto, e apesar de não referidas especificamente na CRP, conclui-se que as taxas e contribuições financeiras integram o sistema tributário português, cabendo ao art. 4.º. da LGT definir o alcance dessas exações fiscais, da seguinte forma:

(a) *impostos*: tem como base a capacidade contributiva, aferida de acordo com o património e os rendimentos ou sua utilização, tudo conforme a respectiva lei de instituição (n.º. 1);

(b) *taxas*: referem-se à concreta prestação de determinado serviço público, à utilização de bem pertencente ao domínio público ou, por fim, à remoção de obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares (n.º. 2);

(c) *contribuições especiais*: As contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma atividade são consideradas impostos (n.º. 3)³².

³¹ Lei disponível em http://www.igf.gov.pt/inflegal/bd_igf/bd_legis_geral/leg_geral_docs/LEI_002_2007.htm

³² Redação pouco feliz, no dizer de José Casalta Nabais, para quem tal dispositivo indica que são impostos as contribuições especiais clássicas, por sua vez divididas em: (i) *contribuições de melhoria*,

Neste ponto, cabe ressaltar que a distinção entre impostos e taxas não encontra maiores divergências na doutrina ou na jurisprudência, no sentido de que o imposto tem caráter unilateral (não correspondendo a qualquer atividade específica, mas antes ao genérico funcionamento do Estado), ao passo que a taxa é de natureza bilateral (pressupõe, portanto, uma prestação específica do Estado). Esse é inclusive o critério fundamental adotado pelo Tribunal Constitucional da identificação desses tributos³³.

Já as “contribuições financeiras a favor de entes públicos” sujeitam-se a um regime jurídico semelhante ao das taxas, ou seja, é suficiente a existência de lei instituindo seu regime geral (ou decreto-lei devidamente autorizado pela Assembleia da República)³⁴.

Nestas condições, e considerando as competências tributárias, bem como as hipóteses de incidência, segue-se tabela indicativa dos impostos atualmente existentes em Portugal, de acordo com o respectivo regramento constitucional (abstratamente indicados, ou seja, sem considerar questões relativas a isenções, não incidência, benefícios fiscais e outras situações específicas):

Tabela 1

| Ente tributante / incidência objetiva | Estado | Município |
|--|---|--|
| Rendimento | IRS(1) e IRC(2) | |
| Consumo | IVA(3), ISP(4), IT(5), IABA(6), Imposto Único de Circulação – IUC (7) | |
| Patrimônio | Imposto sobre Veículos – | Derrama sobre o Imposto sobre o Rendimento das |

devidas em razão de vantagens econômicas particulares decorrentes do exercício de atividade administrativa; e (b) *contribuições por maior despesa*, exigidas em razão de as coisas possuídas, ou as atividades exercidas pelos particulares demandarem uma maior atividade administrativa. (Autor e obra citados, pág.17)

³³ Acórdão disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20040274.htm>

³⁴ Acórdãos disponíveis em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20080365.html> e <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20090361.html>

| | | |
|---|--|--|
| | ISV (8) Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis – AIMI (9) | Pessoas Coletivas (10) Imposto Municipal sobre Imóveis – IMI (11) Imposto Municipal sobre as Transmissões onerosas de Imóveis – IMT (12) |
| Atos, contratos, documentos e outras situações jurídicas | Imposto do Selo (13) | |

(1) Imposto de tributação global, sujeitando o total dos rendimentos das pessoas físicas a uma única tabela de taxas escalonadas em progressividade. De acordo com o artigo 68º do Código do IRS, existem atualmente cinco escalões de taxas, podendo ainda haver incidência de taxas adicionais de solidariedade (art. 68-A) em razão do montante de rendimento coletável. A progressividade desses escalões está relacionada com o princípio da capacidade contributiva e visa uma diminuição da desigualdade entre os contribuintes e uma justa repartição dos rendimentos.

(2) Incidente sobre os rendimentos obtidos pelas sociedades e empresas com sede ou direção efetiva em território português, durante o período de tributação. A taxa varia de acordo com as atividades exercidas pelas entidades. Em geral, é de 25% existindo uma taxa de 21.5% para as entidades que não exercem atividade comercial, industrial ou agrícola.

(3) O IVA é um imposto geral sobre o consumo, para tributação das operações de transmissões de bens, prestação de serviços, importações e aquisições intracomunitárias de bens. Em Portugal continental, atualmente a taxa normal de IVA é de 23%. Entretanto, existem taxas de imposto reduzidas de 6% e 13%, aplicáveis a determinadas importações, transmissões de bens e prestações de serviço, sendo a taxa de 6% aplicada aos chamados bens de primeira necessidade, como produtos alimentares básicos (Código do IVA, art. 18, nº. 1). Essas taxas são reduzidas para as Regiões Autônomas, conforme art. 18, nº. 3, do mesmo Código.

(4) O ISP é imposto especial sobre o consumo (IEC), incidente sobre determinados tipos de óleos minerais, hidrocarbonetos e eletricidade, conforme art. 1, alínea “b” e 88, nº. 1, do Código dos IEC (CIEC). As taxas são variáveis, estando previstas nos arts. 92 a 95 do CIEC.

(5) Imposto incidente sobre tabaco, sendo (i) cigarros, imposto calculado por dois tipos de elementos: específico (valor fixo por milheiro) e *ad valorem* (percentagem do preço de mercado do produto); e (ii) demais tipos de tabaco: taxa *ad valorem*. Em situações específicas, existe redução para as taxas cobradas nas Regiões Autônomas (conforme CIEC, arts. 103 a 105-A).

(6) O IABA incide sobre bebidas alcoólicas e seus produtos intermediários, bem como sobre o álcool etílico. As taxas são variáveis, podendo ser reduzidas nas Regiões Autônomas, bem como para pequenas destilarias e pequenas cervejeiras (CIEC, arts. 71 a 80).

(7) O IUC é devido anualmente pelos proprietários dos veículos e não considera a capacidade contributiva, mas sim o princípio da equivalência (ou seja, pretende onerar os proprietários de veículos, na medida dos custos que provocam no meio ambiente, nas infraestruturas viárias e sinistralidade rodoviária). As taxas variam conforme a vetustez e categoria do veículo, sendo o produto de sua arrecadação dividido entre o Estado e Município de residência do sujeito passivo (Código do Imposto sobre Veículos, arts. 3º. a 11).

(8) O ISV é pago na compra de automóvel novo (o respectivo valor está sempre incluído no preço de venda ao público) ou na importação de veículo novo ou usado. O imposto – devido uma só vez - é calculado de acordo com vários critérios, como cilindrada do veículo, tipo de combustível e nível de emissão de CO2. É possível fazer uma simulação dos valores no *website* da AT (Autoridade Tributária e Aduaneira), no seguinte *link*: <https://aduanero.portaldasfinancas.gov.pt/jsp/main.jsp?body=/ia/simuladorISV.jsp>

(9) Instituído pelo Orçamento do Estado para 2017 (art. 218), mediante alteração do artigo 1º. do Código do IMI e revogação da exigência contida na Verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo (art. 210, n. 2). Embora a arrecadação esteja a cargo do Estado, a respectiva receita, após deduzidos os encargos de cobrança, é destinada ao Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social (CIMI, art. 1º., nº. 2).

(10) A Derrama é um imposto próprio dos Municípios, devido “*por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável nesse território*”. As taxas variam de Município para Município, já que o lançamento da derrama é facultativo, tendo um limite máximo de 1,5 % sobre o lucro tributável e não isento do IRC (ar. 14, nº. 1 da Lei nº. 002/2007, de 15 de janeiro – Lei das Finanças Locais)

(11) O IMI abrange os prédios rústicos, mistos e urbanos e tem como sujeito passivo o proprietário, o usufrutuário ou superficiário do prédio a 31 de dezembro de cada ano. A taxa é variável e incide sobre o valor patrimonial tributário (Código do IMI, arts. 1º. e 112).

(12) Imposto incidente sobre as transmissões onerosas do direito de propriedade (ou de figuras parcelares desse direito) sobre bens imóveis situados em Portugal, conforme discriminadas no art. 2º. do Código do IMT. As taxas – variáveis – são calculadas de acordo com o art. 17 do mesmo Código. Note-se ainda que, em determinadas situações (como doações com entrada ou sucessões testamentárias), além do IMT pode ser simultaneamente devido o Imposto do Selo (Código do IMT, art.3º.).

(13) Esse imposto é o mais antigo do sistema fiscal português (criado em 24 de dezembro de 1660). Atualmente, e de acordo com o respectivo Código, incide sobre “*todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens*” (art. 1º.), com taxas fixadas na mencionada “Tabela Geral” (art. 22, nº. 1).

Fonte da tabela: elaboração própria, com consulta aos seguintes links:

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/

http://www.dgaiec.min-financas.pt/NR/rdonlyres/39E2988B-0D8C-436A-A1E2-E89122584844/0/Manual_Procedimentos_Simplificado_ISV.pdf

https://pt.wikipedia.org/wiki/Sistema_Fiscal_Portugu%C3%AAs

Já no que se refere ao Orçamento do Estado, o art. 105 da CRP indica claramente a separação do orçamento da segurança social (que possui regime financeiro próprio, conforme art. 63, n.º 2) das receitas e despesas “*do Estado, incluindo as dos fundos e serviços autónomos*”. Entretanto, e como ressaltam J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, o orçamento do Estado não contempla todas as finanças do setor público, ficando implicitamente excluídas: (i) as pertencentes ao setor empresarial do Estado, sujeito às normas de finanças e contabilidade privadas e (ii) as relativas às entidades públicas dotadas de total independência, como sucede com as ordens de categorias profissionais. As finanças relativas a essas atividades somente têm reflexo indireto no orçamento do Estado, quando influenciem as receitas ou despesas deste último³⁵.

Quanto à elaboração, votação e execução anual da lei do Orçamento do Estado, o artigo 106 da CRP fixa os procedimentos a serem adotados, estabelecendo que a proposta de Orçamento deve ser acompanhada de relatório específico, que trate inclusive de aspectos tributários (tais como previsão de receitas a serem arrecadadas e benefícios fiscais a serem concedidos)³⁶. Por sua vez, a execução do Orçamento é objeto de fiscalização pelo Tribunal de Contas, com remessa do respectivo parecer à Assembleia da República, para aprovação da Conta Geral do Estado (artigos 107 e 162, alínea “d”). Para os Municípios e Freguesias (“Autarquias Locais”) são ainda observadas as disposições da já citada Lei n.º 002/2007, de 15 de janeiro³⁷ (especialmente arts. 3.º e 4.º) e a Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto (Lei de Enquadramento Orçamental)³⁸, esta última aplicável a todo o setor público administrativo.

³⁵ Autores e obra citados, p.1105

³⁶ Ainda segundo J.J.Gomes Canotilho e Vital Moreira, são funções constitucionais do orçamento: tratar do planeamento financeiro do Estado, com as respectivas dotações financeiras, autorizar a cobrança de impostos, com a previsão das receitas a serem arrecadadas, e autorizar a realização das despesas mediante dotação orçamentária (obra citada, pág. 1109).

³⁷ Lei disponível em http://www.igf.gov.pt/inflegal/bd_igf/bd_legis_geral/leg_geral_docs/LEI_002_2007.htm

³⁸ Lei disponível em http://www.igf.gov.pt/inflegal/bd_igf/bd_legis_geral/leg_geral_docs/LEI_091_2001.htm

Em resumo, a CRP atribui à Assembléia da República a competência para legislar sobre a criação de impostos, sistema fiscal e regime geral das taxas e contribuições a favor das entidades públicas, razão pela qual tais atos deverão revestir a forma de lei (admitida a delegação de competência ao Governo, hipótese em que será editado decreto-lei), tudo conforme arts. 165, nº. 1, alínea “i” c/c art. 103, nº. 2. Ainda em relação aos impostos, deverão ser observados (i) os princípios gerais fixados pelo nº. 3 do art. 103 (vedação à cobrança de impostos em desacordo com as normas constitucionais, que tenham caráter retroativo ou cuja cobrança e liquidação ocorra em desacordo com a lei) e (ii) os parâmetros estabelecidos pelo art. 104 na tributação do patrimônio, renda e consumo.

De igual modo, conclui-se que em Portugal os tributos se dividem em impostos, taxas e contribuições financeiras a favor de entidades públicas, tudo conforme art. 3º., nºs. 2 e 3 da LGT. Por outro lado, é certo é que na instituição desses tributos deverão ser observados os demais princípios constitucionais de ordem geral, o que será objeto do Capítulo adiante. No entanto, o arcabouço ora delineado indica uma provável adoção de simplicidade fiscal pela CRP, o que pode facilitar não apenas os processos de instituição e arrecadação tributária, mas também o entendimento e cumprimento das normas por parte dos contribuintes.

Já as normas constitucionais relativas ao sistema tributário brasileiro são extremamente complexas (não apenas pelo grande número de tributos, mas também pelo seu excessivo detalhamento), demandando extrema atenção em sua interpretação e conduzindo a divergentes posições sobre sua aplicabilidade, como também será visto adiante. Essa situação pode acarretar o descumprimento das obrigações fiscais (seja por desconhecimento, seja por má-fé), reduzindo a arrecadação e elevando o elevado custo operacional do Estado e das empresas em geral, no desempenho de suas atividades. È o que se passa a analisar.

CAPÍTULO II A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

Desde 1964, o Brasil esteve sob regime de ditadura militar, onde os direitos e garantias individuais eram quase inexistentes. Tal situação, conjugada com a forte crise econômica, inflação e recessão (nas décadas de 70 e 80), paulatinamente deflagrou o processo de abertura política, com a extinção daquele regime militar e redemocratização do país. Esse processo culminou com a promulgação da atual CRFB (aprovada pela Assembleia Nacional Constituinte em 22 de setembro de 1988 e promulgada em 5 de outubro do mesmo ano).

É um texto extremamente detalhado e extenso (250 artigos), acrescido do “*Ato das Disposições Constitucionais Transitórias*” (100 artigos), tudo dividido por Títulos e Capítulos, com inúmeros parágrafos, alíneas e incisos. Até o momento, foi o texto constitucional brasileiro a sofrer o maior número de emendas (mais de 90, dentre emendas constitucionais e emendas constitucionais de revisão).

Para o presente estudo, serão consideradas especialmente as disposições contidas no Título VI – Tributação e Orçamento – arts. 145 a 169, que institui o intrincado sistema tributário brasileiro, tratando ainda do orçamento público e da repartição das receitas tributárias. E, sempre que necessário, serão feitas referências a outros dispositivos constitucionais ou legais que se apliquem, direta ou indiretamente, à matéria objeto deste estudo.

Entretanto, e para o bom entendimento da questão, assume especial relevância a compreensão do regime federativo adotado pelo Brasil: o país é um Estado republicano, constituído por três tipos de entes federados: a União (e Territórios Federais), os Estados (e Distrito Federal) e os Municípios, todos dotados de autonomia político-administrativa e titulares das respectivas competências tributárias, nos termos dos arts. 18, 24, 25, 29 e 30 da CRFB (Anexo 1), observadas as repartições de competências fixadas pelos arts. 145 a 156 (Anexo 2). Neste ponto, oportuno um parêntesis para salientar as regras relativas aos Territórios: “*Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios,*

cumulativamente, os impostos municipais”, sendo que “*ao Distrito Federal cabem os impostos municipais*” (art. 147, *in fine*).

Ainda, e de acordo com a CRFB, compete à *União*, mediante lei complementar, instituir normas gerais de direito tributário (tais como definição de tributos e suas espécies, obrigações, lançamento, prescrição e decadência), regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e dirimir conflitos de competência entre todos esses entes federados (art. 146). Tais normas estão dispostas no CTN que, apesar de editado como lei ordinária em 1966, tem o *status* de lei complementar recepcionada pela CRFB de 1988 (Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, art. 34, parágrafo 5º.)³⁹, o que é entendimento pacificado pela jurisprudência do STF⁴⁰.

Por outro lado, compete à *União*, aos *Estados* e ao *Distrito Federal* legislar *concorrentemente* sobre direito tributário e orçamento (art. 24, incisos I e II). Já aos *Municípios* compete legislar sobre matérias de interesse local, suplementar a legislação federal e estadual no que couber e instituir e arrecadar os tributos de sua competência (art. 30, *caput* e incisos I a III).

Além da divisão político-administrativa em três diversos níveis (o que significa três esferas de tributação), note-se aqui que o sistema constitucional tributário brasileiro prevê a existência das seguintes exações: *impostos*, *taxas* e *contribuições de melhoria* (art. 145), sem prejuízo de *contribuições sociais* e *contribuições para intervenção no domínio econômico* (arts. 149, 149-A, 177, parágrafo 4º. e 195, *caput* e parágrafo 4º), *empréstimos compulsórios* (art. 148), *contribuições previdenciárias dos Estados e Municípios* (art. 149, parágrafo 1º.), *contribuições para o custeio de iluminação pública* (art. 149-A) e *contribuições sociais gerais* (arts. 149 e 195, parágrafo 4º.).

³⁹ “Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

...

§ 5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º.

...”

⁴⁰Acórdão disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=561617>

Especificamente no que se refere aos impostos, a competência dos entes federados para sua instituição é tratada pelos arts. 153, 155 e 156, da CRFB, que atribuem:

(a) sete deles à União: Imposto de Importação de produtos estrangeiros – II; Imposto de Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados – IE; Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – IR; Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI; Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF; Imposto sobre a propriedade Territorial Rural – ITR; e Imposto sobre Grandes Fortunas - IGF (este último ainda não instituído);

(b) três outros aos Estados (e Distrito Federal): Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestação de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação – ICMS; Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA; e Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doações de quaisquer bens ou direitos - ITCMD; e

(c) três aos Municípios: Imposto sobre a Propriedade predial e Territorial Urbana – IPTU; Imposto sobre Transmissão *Inter Vivos* a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição – ITBI; e Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II – ISS.

Ainda sobre o tema, cabe salientar que na competência da União são também previstos os *empréstimos compulsórios*⁴¹ e os *impostos extraordinários*, porém ambos em caráter excepcional e exclusivamente nas hipóteses previstas no texto constitucional (artigos 148 e 154)⁴².

⁴¹ Em Portugal, pode-se vislumbrar instituto semelhante, conhecido como “empréstimo público forçado”, decorrente de imposição coativa do Estado. Sobre o tema, lecionam J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, esse empréstimo possui alguma proximidade à categoria dos impostos, por decorrer de imposição estatal unilateral. Ainda de acordo com os autores, não haverá questionamentos sobre a legitimidade dessa exação, desde que observados os princípios constitucionais aplicáveis à criação de deveres ou obrigações pública dos cidadãos (tal como nos impostos), especialmente no que se refere aos princípios da necessidade, da proporcionalidade e da igualdade. Além disso, devem ser observadas (ainda que por analogia), a reserva legislativa parlamentar para definição do respectivo regime, bem como a autorização parlamentar das condições de cada um. (autores e obra citados, págs. 1095/1096)

⁴² “Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

De outro tanto, no Brasil a definição de tributo é claramente fixada pelo art. 3º. do CTN, como “... *toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”. Já a definição de imposto é dada pelo art. 16 do mesmo CTN como sendo “... *o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte*”.

Ainda sobre os impostos, registra-se que o parágrafo 1º. do art. 145 da CRFB estabelece que estes, “*sempre que possível*”, terão caráter pessoal, sendo graduados conforme a capacidade contributiva do sujeito passivo (facultado à administração tributária identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, nos limites da lei e com respeito aos direitos individuais).

Visto isso, releva observar que, além dos impostos acima relacionados, e por força de expressa disposição constitucional, o sistema tributário brasileiro contempla ainda:

(a) as taxas (cobradas “*em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição*”), sendo vedada a utilização de base de cálculo própria de impostos, tudo conforme art. 145, *caput* e inciso II, e parágrafo 2º. e arts. 77 a 80 do CTN⁴³ ;

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

...

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.”

⁴³ Embora o STF admita a utilização de certos elementos da base de cálculo do imposto, conforme Súmula vinculante n. 29: “É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.”

(b) as contribuições de melhoria, cobradas em razão de obras públicas (art. 145, caput e inciso III, e arts. 81 e 82 do CTN); e

(c) as contribuições especiais (arts. 149 e 149-A), que englobam as sociais ou da Seguridade Social (art. 195), de intervenção econômica (arts. 149 e 177, § 4º) das categorias profissionais (art. 149), as previdenciárias dos Estados e Municípios (art. 149, § 1º), de iluminação pública (art. 149-A) e as sociais gerais (arts. 149 e 195, § 4º).

Neste ponto, cabe salientar que, conforme doutrina e jurisprudência, os **impostos** se destinam ao custeio das atividades gerais e indivisíveis do Estado; as **taxas** são exigidas em razão de um atividade estatal, divisível e usufruível pelo indivíduo (utilização efetiva ou potencial); e as **contribuições de melhoria** referem-se à real valorização da propriedade imobiliária, em decorrência da realização de obras públicas.

Já as **contribuições especiais** têm característica própria, em razão da destinação específica a determinada atividade, que pode ser exercida por entidade estatal ou paraestatal, ou ainda, por “*entidade não estatal reconhecida pelo Estado como necessária ou útil à realização de uma função de interesse público*”⁴⁴.

A classificação acima vai ao encontro da jurisprudência do STF⁴⁵ e da doutrina, embora esta última não unânime. Como exemplo, Luciano Amaro adota similar classificação, ressaltando seu entendimento no sentido de que a contribuição de melhoria (decorrente de obra pública com valorização da propriedade do indivíduo) teria melhor enquadramento na espécie “taxa”⁴⁶. Já o STJ entende que se trata de contribuição,

⁴⁴ Amaro, Luciano, “Direito Tributário Brasileiro”, 21ª. Edição, São Paulo:Saraiva, 2016, págs. 105/106

⁴⁵“... As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são a) os impostos (CF, art. 145, I, arts. 153, 154, 155 e 156), b) as taxas (CF, art. 145, II), c) as contribuições, que são c.1) de melhoria (CF, art. 145, III), c.2) sociais (CF, art. 149), que, por sua vez, podem ser c.2.1) de seguridade social (CF, art. 195, CF, 195, § 4º) e c.2.2) salário educação (CF, art. 212, § 5º) e c.3) especiais: c.3.1.) de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2) de interesse de categorias profissionais ou econômicas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária, d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148)...” (voto do Sr. Ministro Carlos Velloso na Arguição Direta de Inconstitucionalidade – ADI n. 447-6/DF) in www.stj.gov.br

⁴⁶ Obra citada, p. 104 e 107

fixando o entendimento de que só há lugar para sua exigência se houver a valorização da propriedade imobiliária⁴⁷.

Neste contexto, a tabela abaixo sintetiza os encargos fiscais existentes no Brasil, de acordo com os artigos dispositivos constitucionais anteriormente citados:

TABELA 2 – ENCARGOS FISCAIS DECORRENTES DA CRFB

| Ente federativo / Fato Gerador | União | Estados e Distrito Federal | Municípios |
|---------------------------------------|---|---|--|
| Renda/lucro | <ul style="list-style-type: none"> - Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) e Jurídica (IRPJ) - Contribuição para a Seguridade Social (COFINS) - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) - Programa de Integração Social (PIS) - Contribuição para a Previdência Social - Contribuição ao Seguro de Acidente do Trabalho - Contribuição ao Salário Educação - Contribuição ao Sistema S (1) | | |
| Consumo/ Atividade Econômica | <ul style="list-style-type: none"> - IPI (2) - IOF - II - IE - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) | - ICMS (3) | - ISS |
| Patrimônio | <ul style="list-style-type: none"> - ITR - IGF (4) - Contribuição de Melhoria | <ul style="list-style-type: none"> - ITCMD - IPVA (5) - Contribuição de Melhoria | <ul style="list-style-type: none"> - IPTU (6) - ITBI - Contribuição de Melhoria |
| Diversos | Empréstimos Compulsórios (7) | | |

⁴⁷ Acórdão disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206158>

- (1) O “Sistema S” compreende entidades corporativas voltadas para o treinamento profissional, assistência social, consultoria, pesquisa e assistência técnica⁴⁸.
- (2) de caráter seletivo (CRFB, art. 153, inciso IV e parágrafo 3º).
- (3) poderá ser seletivo em razão da essencialidade das mercadorias e serviços, conforme CRFB, art. 155, inciso II e parágrafo 2º., inciso III).
- (4) Ainda não regulamentado.
- (5) poderá ter suas alíquotas mínimas fixadas em razão do tipo e utilização do veículo (CRFB, art. 155, inciso III e parágrafo 6º., inciso II).
- (6) poderá ser progressivo e com alíquotas fixadas de acordo com a localização e uso do imóvel (conforme CRFB, art. 156, inciso I e parágrafo 1º).
- (7) Embora receita pública temporária (pois acarreta a obrigação de restituição por parte do Estado), tem natureza tributária e somente pode ser exigido pela União, mediante lei complementar e exclusivamente nas hipóteses previstas no art. 148 da CRFB (ou seja, em casos de guerra externa ou sua iminência, calamidade pública ou investimento urgente e relevante).

Fonte da tabela: elaboração própria

Já a repartição das receitas tributárias é feita entre União, Estados e Municípios de acordo com os parâmetros estabelecidos pelos arts. 157 a 162 e os Orçamentos devem observar o disposto nos artigos 165 a 169, todos da CRFB.

Por fim, e à semelhança do que ocorre em Portugal, no Brasil a fiscalização do Orçamento é realizada pelo Congresso Nacional, com auxílio do Tribunal de Contas (no caso da União), aplicando-se as mesmas normas aos Estados e Municípios, tudo conforme disciplinam os arts. 31 e 70 a 75 da CRFB (Anexo 3).

Visto isso, e antes de adentrar propriamente na análise dos princípios constitucionais aplicáveis aos sistemas tributários vigentes em Portugal e no Brasil, torna-se necessário

⁴⁸ Termo que define o conjunto de organizações das entidades corporativas voltadas para o treinamento profissional, assistência social, consultoria, pesquisa e assistência técnica, que além de terem seu nome iniciado com a letra S, têm raízes comuns e características organizacionais similares. Fazem parte do sistema S: Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (Senai); Serviço Social do Comércio (Sesc); Serviço Social da Indústria (Sesi); e Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio (Senac). Existem ainda os seguintes: Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar); Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (Sescoop); e Serviço Social de Transporte (Sest). Fonte <http://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo/sistema-s>

examinar algumas figuras pertencentes à “Constituição fiscal” brasileira, as quais não encontram correspondência no ordenamento jurídico constitucional português, especialmente em relação à vedação de tributação de certas atividades/entidades (imunidades, bases de cálculo e alíquotas), como se demonstra a seguir.

TÍTULO III ESPECIFICIDADES DA CRFB

CAPÍTULO I IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

O exercício do poder de tributar outorga ao titular da respectiva competência a prerrogativa de excluir da tributação determinadas atividades, pessoas, bens ou serviços, mediante utilização dos atos legislativos aptos a produzirem tal efeito. Neste diapasão, é sabido que a **incidência tributária** ocorre nas hipóteses legalmente previstas, gerando então a obrigação de pagamento do tributo. E, a *contrario sensu*, se os atos/fatos não estão previstos na legislação como fato gerador, caracteriza-se a **não incidência**, onde não há obrigação tributária.

Por outro lado, a **isenção** é forma de desoneração tributária (dispensa do pagamento), como um favor fiscal concedido pelo legislador infraconstitucional. Ocorre a hipótese de incidência (fato gerador), mas o legislador ordinário não o tributa, normalmente por questões de política fiscal (mas pode estabelecer o cumprimento de obrigações acessórias).

Entretanto, a CRFB estabelece em seu corpo **formas especiais de “não incidência”** ou **“isenção”**, inibindo o exercício da competência tributária em diversas hipóteses. Essa forma de **exoneração tributária, qualificada a nível constitucional**, é denominada **imunidade** e normalmente abarca valores envolvidos nos objetivos fundamentais do Estado.

Ou seja, embora a CRFB defina claramente a competência da União, Estados (e Distrito Federal) e Municípios para instituição de tributos, também estabelece que determinadas situações não poderão ser objeto de tributação. Essa limitação (ou

inibição) ao poder de tributar, quando explicitada na Constituição, é sempre denominada imunidade, tornando-se irrelevante o fato de serem utilizadas expressões relativas à isenção ou não incidência. Em síntese, essas vedações constitucionais são “*hipóteses negativas de atribuição de competência*”, no dizer de Ruy Barbosa Nogueira⁴⁹. No mesmo sentido, o entendimento de Roque Antonio Carraza, ao afirmar que a imunidade demarca negativamente a competência tributária, limitando o poder de tributar para proteger determinadas situações ou comportamentos considerados pelo Estado mais relevantes que o próprio ingresso do dinheiro nos cofres públicos⁵⁰. Do mesmo entendimento comunga Luciano Amaro, ao afirmar que nas situações de imunidade “*não existe (nem preexiste) poder de tributar*”⁵¹.

Nestas condições, as imunidades são mais propriamente um tema de direito constitucional que de direito tributário e devem ser aplicadas de acordo com os valores fundamentais do Estado consagrados na Lei Maior (entendidos esses como segurança, liberdade, cidadania, solidariedade, educação, liberdade religiosa, desenvolvimento nacional, etc.). Por conseguinte, e quando as imunidades estiverem a serviço de um direito fundamental, se caracterizam como cláusula pétrea⁵², não podendo ser objeto de alteração sequer mediante Emenda Constitucional, como bem assevera Roque Antonio Carraza⁵³.

⁴⁹ “Tais imunidades inscritas na Constituição são limitações ao próprio poder impositivo, expressos por meio de proibições ou exclusões da competência, não apenas para impedir a cobrança de imposto (não se trata de uma simples isenção que seria mera dispensa do crédito de imposto devido CTN, art. 175), mas vedação 'a priori' da competência do legislador ordinário, expressamente inscrita na Constituição Federal, por meio de textos proibitivos, normativos e auto-aplicáveis das 'hipóteses negativas de atribuição de competência ...". (Ruy Barbosa Nogueira, “Imunidades contra impostos na constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988.” 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1992. p.18).

⁵⁰ Roque Antonio Carraza in “Curso de Direito Constitucional Tributário”, Malheiros Editores, São Paulo, 30ª. Edição, 2015, p. 836/837.

⁵¹ Obra citada, pág.177

⁵² Cláusulas pétreas são dispositivos de ordem constitucional que não podem ser alterados nem mesmo mediante emenda à Constituição. Na CRFB, essas cláusulas estão no art. 60, parágrafo 4º., e se referem aos seguintes aspectos: (a) forma federativa de Estado; (b) voto direto, secreto, universal e periódico; (c) separação dos Poderes; e (d) direitos e garantias individuais. As “cláusulas pétreas” da CRFB encontram equivalência nos denominados “limites materiais de revisão”, previstos no art. 288 da CRP, cuja alínea “d” estabelece a observância, nas revisões constitucionais, dos direitos, liberdades e garantias já previstos no texto constitucional (arts. 24 a 57).

⁵³ Obra citada, p. 847 e 849

Neste ponto, cabe ressaltar que o autor salienta sua discordância quanto ao entendimento dominante, de que as regras de imunidade que não consagrem direito ou garantia fundamental possam ser objeto de modificação constitucional (restringidas ou suprimidas)⁵⁴. No entanto, prevalece o entendimento do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que as imunidades tributárias que se caracterizam como cláusula pétreia são apenas aquelas relativas aos direitos e garantias fundamentais⁵⁵. De toda forma, essa divergência não é objeto do presente estudo, sendo trazida à baila apenas por referir-se a uma limitação constitucional ao poder de tributar, que certamente impede o legislador brasileiro de instituir tributos nas hipóteses explicitadas pela CRFB.

Essas situações de imunidade estão majoritariamente previstas no art. 150, inciso VI⁵⁶ (sendo inclusive sumulado pelo STF o entendimento que, na hipótese da alínea “c”, a

⁵⁴ Obra citada, p. 849

⁵⁵ Acórdãos disponíveis em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4904092> e <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261634>

⁵⁶ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

§ 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

...”

imunidade relativa ao IPTU alcança inclusive o imóvel alugado a terceiros, se a respectiva renda for utilizada nas atividades essenciais da entidade imune⁵⁷). Entretanto, outras exonerações estão isoladamente contidas em dispositivos específicos da CRFB como, por exemplo, no art. 149, parágrafo 2º., inciso I⁵⁸ e 153, parágrafo 4º., inciso II⁵⁹.

Sendo assim, conclui-se que em certas circunstâncias existe uma limitação qualificada, a nível constitucional, que suprime a competência tributária, seja da União, dos Estados ou dos Municípios. E, ainda que uma imunidade tributária específica não seja considerada cláusula pétrea, somente poderá ser modificada ou suprimida mediante Emenda Constitucional, e nunca por lei ordinária.

Sobre o tema, oportuno salientar que em Portugal não há previsão constitucional explícita sobre tais benefícios. Ao contrário, o já mencionado art. 103, n. 2, da CRP delega essa matéria à lei ordinária (infraconstitucional), que determinará as hipóteses de benefícios fiscais. Por outro lado, a LGT trata genericamente do tema em seu art. 14⁶⁰ e

⁵⁷ “Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades”. STF, Súmula 724

⁵⁸ “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

...

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

...”

⁵⁹ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

...

VI - propriedade territorial rural;

...

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput:

...”

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;

...”

⁶⁰ “Artigo 14.º

Benefícios fiscais e outras vantagens de natureza social

1 - A atribuição de benefícios fiscais ou outras vantagens de natureza social concedidas em função dos rendimentos do beneficiário ou do seu agregado familiar depende, nos termos da lei, do conhecimento da situação tributária global do interessado.

2 - Os titulares de benefícios fiscais de qualquer natureza são sempre obrigados a revelar ou a autorizar a revelação à administração tributária dos pressupostos da sua concessão, ou a cumprir outras obrigações

o Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-lei n. 215/89, de 1 de julho⁶¹, estabelece princípios e regras gerais sobre a concessão desses benefícios, dispondo ainda sobre várias situações específicas de desagravamento fiscal. Além disso, variadas hipóteses estão contidas na legislação instituidora dos tributos, com a respectiva codificação. Portanto, no sistema fiscal português todas as formas de desoneração tributária são fixadas em leis (ou decretos-lei), que podem ser alteradas pelos mesmos instrumentos, sem vício de inconstitucionalidade por esse motivo.

Analisada tal particularidade, torna-se necessária breve análise de outras hipóteses excepcionais contidas na CRFB - fixação de bases de cálculo (valor tributável) e alíquotas (taxas) - também a restringir o exercício da competência tributária, como se trata a seguir.

CAPÍTULO II FIXAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO E ALÍQUOTAS

Em sede de direito tributário, pode-se definir “base de cálculo” como o montante econômico sobre a qual se aplica a alíquota (taxa), para determinação do tributo a pagar. Normalmente, essa tarefa é realizada por intermédio da lei ordinária instituidora da exação fiscal (ou ainda por medida provisória no Brasil, ou por meio de decreto-lei em Portugal, como se verá adiante).

Pois bem. Como já visto, a CRFB veda a adoção de base de cálculo própria dos impostos para instituição e cobrança de taxas (art. 145, parágrafo 2º.). Veda também a criação de impostos de competência residual, com utilização de base de cálculo ou fato gerador próprio dos impostos já relacionados na Lei Maior (art. 154, inciso D). Entretanto, e em determinadas situações, essa Constituição já estabelece parcelas a serem excluídas das bases de cálculo, como por exemplo no caso do ICMS, que “*não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos*

previstas na lei ou no instrumento de reconhecimento do benefício, nomeadamente as relativas aos impostos sobre o rendimento, a despesa ou o património, ou às normas do sistema de segurança social, sob pena de os referidos benefícios ficarem sem efeito.

3 - A criação de benefícios fiscais depende da clara definição dos seus objectivos e da prévia quantificação da despesa fiscal.”

⁶¹Decreto-lei disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/2FA94B1C-F2A8-4785-AE7E-83F0F6FF6C94/0/EBF.pdf>

industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos” (art. 155, parágrafo 2º., inciso XI).

De igual forma, a CRFB já estabelece alíquotas (máximas e/ou mínimas) em determinadas hipóteses de incidência, obrigando o legislador infraconstitucional à sua estrita observância. Em outras circunstâncias, a Constituição delega essa atribuição ao Senado Federal (órgão que representa os Estados Federados no sistema legislativo federal) ou prevê a fixação desses aspectos por lei complementar, o que igualmente impede sua determinação por meio de lei ordinária. Encontram-se exemplos nos arts. 153, parágrafo 5º. (alíquota mínima de 1% para o imposto sobre ouro, quando definido como ativo financeiro ou instrumento cambial), art. 155, parágrafo 1º., inciso IV (fixação de alíquotas máximas do ICMS incidente nas operações de transmissão *causa mortis* e doação de bens e direitos), e art. 156, parágrafo 3º., inciso I (fixação das alíquotas mínimas e máximas do ISS por lei complementar). Por fim, ressalta-se que o procedimento adotado nessas hipóteses será melhor detalhado adiante.

Nestas condições, e encerrando os Capítulos que tratam do enquadramento da CRP e CRFB, com seus respectivos dispositivos de ordem fiscal, conclui-se que os sistemas constitucionais tributários existentes em Portugal e no Brasil apresentam algumas similitudes, tais como previsão de tributação da renda, patrimônio e consumo, com observância das leis orçamentárias, controle pelos Tribunais de Contas e aprovação pelos órgãos máximos do Poder Legislativo.

De igual forma, alguns princípios constitucionais (tais como legalidade, irretroatividade, segurança jurídica) são em princípio equivalentes, como se verá mais adiante. No entanto, a CRFB contém dispositivos que não encontram correspondência na CRP, relativos à imunidade tributária e a fixação de alíquotas e bases de cálculo em determinadas circunstâncias.

TÍTULO III

EXAÇÕES ESPECÍFICAS (PARAFISCALIDADE OU CONTRIBUIÇÕES)

Ultrapassado este ponto, torna-se ainda oportuna a prévia análise dos dispositivos que tratam da seguridade (segurança) social e do pedágio (portagem), bem como sua comparação entre os sistemas português e brasileiro, conforme a seguir.

CAPÍTULO I

CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE (SEGURANÇA) SOCIAL

Em Portugal, a denominada Segurança Social é assegurada a todos, nos termos do art. 63 da CRP. Tem por objetivo assegurar direitos básicos aos cidadãos e a igualdade de oportunidades, assim como o bem-estar e a coesão social⁶². As normas gerais estão dispostas na Lei de Bases Gerais do Sistema de Segurança Social (Lei n.º. 4/2007, de 16 de janeiro), podendo ser alteradas mediante lei da Assembleia da República ou decreto-lei (mediante lei autorizativa, como se verá adiante).

A natureza jurídica dessas contribuições portuguesas não é pacificada na doutrina. Podem elas ser apontadas como parafiscais, pois apresentam características dos impostos (tais como patrimonialidade, afetação a entidade pública, compulsoriedade, instituição por lei), mas possuem regime jurídico diverso (especialmente quanto à suas finalidades e natureza jurídica das instituições a que são afetados). Assim, e para José Casalta Nabais, integram o sistema tributário como contribuições parafiscais, embora estejam muito próximas dos impostos⁶³.

Entretanto, J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, reconhecendo tratar-se de matéria controvertida, classificam as contribuições para a segurança social como uma espécie das “*demais contribuições financeiras a favor dos serviços públicos*”, referidas juntamente com os impostos e as taxas de que tratam a alínea “i” do n.º. 1 do art. 165 da CRP⁶⁴.

⁶²Informação disponível em <http://www.seg-social.pt/objectivos-e-principios>

⁶³ Disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Taxas_contribuicoes_financeiras.pdf, p. 21

⁶⁴ Obra citada, pág. 818

Já Nazaré Costa Cabral, após discorrer sobre as divergências relativas à natureza jurídica dessas contribuições, conclui que estas se caracterizam como “prestações monetárias de natureza tributária (fiscal)”⁶⁵, ressaltando o entendimento do Tribunal Constitucional sobre a obrigatoriedade de observância do princípio da legalidade na espécie (art. 103, n.º 2 c/c alínea “i” do n.º 1, do artigo 165 da CRP). Ou seja, para essas contribuições, somente a lei (ou decreto lei por autorização da Assembléia da República) pode definir seus elementos essenciais, a saber: incidência, taxas, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes. No entanto, entendemos que sejam essas contribuições caracterizadas como verdadeiros impostos - como destacou o Superior Tribunal Administrativo – STA no julgamento do processo 063/07 em 23.05.2007)⁶⁶ -, sejam entendidas como imposição parafiscal⁶⁷ - Acórdão do Tribunal de Conflitos no julgamento do processo 09/06, em 19.10.2006)⁶⁸ -, integram elas o sistema tributário português, devendo obediência ao princípio da legalidade fiscal, como já definiu o Tribunal Constitucional, no Acórdão anteriormente citado.

No Brasil, a seguridade social está prevista no art. 194 da CRFB, com o objetivo de assegurar os direitos inerentes à saúde, previdência e assistência social, mediante ações do Poder Público e da sociedade, e custeio de acordo com o art. 195.

A nosso ver, trata-se de uma obrigação tributária, apesar de ser paga a ente público com finalidade específica. De fato, as contribuições do art. 195 são abrangidas pelo Sistema

⁶⁵ Disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Taxas_contribuicoes_financeiras.pdf, p. 63/ 66

⁶⁶ Disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Taxas_contribuicoes_financeiras.pdf, pág. 126

⁶⁷ Conforme Luciano Amaro, a parafiscalidade se revela nas prestações coativas que, apesar de instituídas por lei, são arrecadadas por entidades não estatais, ou seja, não se destinam ao Tesouro Público (Fisco). Essas contribuições (ou tributos) paraestatais integram o campo do direito tributário. O mesmo autor cita Aliomar Baleeiro, ao traçar as características das contribuições parafiscais: (a) delegação do poder fiscal do Estado a um órgão oficial ou semioficial autônomo; e (b) destinação especial, ou afetação, dessas receitas aos fins específicos cometidos ao órgão investido daquela delegação. (autor e obra citados, pg. 25 e 95).

⁶⁸ Disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Taxas_contribuicoes_financeiras.pdf, pág. 125

Tributário Nacional, podendo ser exigidas após noventa dias da publicação da lei que as houver instituído ou alterado⁶⁹ (sendo relevante observar que a essas contribuições não se aplica o disposto no art. 150, inciso III, alínea "b", ou seja, não incide o princípio da anterioridade geral, mas sim o da anterioridade nonagesimal, princípios esses que serão examinados adiante).

Alguns autores discordam do acima exposto, como é o caso de Edvaldo Brito, para quem as contribuições previstas no art. 195 da CRFB não tem natureza tributária, podendo ser caracterizadas como “fundo de participação compulsória”⁷⁰, com obrigatoriedade de observância de apenas alguns dos princípios constitucionais que regem o sistema tributário. No entanto, estamos com a doutrina de Luciano Amaro, quando afirma que tais contribuições (além daquelas previstas no art. 149) têm inegavelmente natureza tributária⁷¹. Aliás, e neste mesmo sentido, a doutrina e jurisprudência dominantes são citadas pelo STF, quando assevera que as contribuições sociais são de modalidade tributária⁷².

⁶⁹ “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

§ 1º - As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

§ 2º A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

...

§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

...

§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

...”

⁷⁰ Brito, Edvaldo, “Direito Tributário e Constituição – Estudos e Pareceres” São Paulo:Atlas, 2016 , pág. 274.

⁷¹ Obra citada, págs. 74/78

Sendo assim, conclui-se que tanto em Portugal quanto no Brasil existem algumas divergências quanto à natureza jurídica das contribuições para a segurança (ou seguridade) social, sendo majoritária a doutrina e jurisprudência no sentido de que estas são de espécie tributária, razão pela qual estão obrigadas ao princípio da legalidade (sem prejuízo dos demais princípios de ordem tributária, inclusive da anterioridade, no caso da CRFB).

CAPÍTULO II DA NATUREZA E REGIME GERAL (DAS DITAS TAXAS) DE PERÁGIO OU PORTAGEM

Embora atualmente a discussão sobre a natureza jurídica do pedágio já esteja menos acirrada, tornam-se oportunas breves considerações sobre o tema, conforme a seguir expostas.

De início, a CRP estabelece que o regime geral das taxas é matéria de reserva relativa de competência da Assembleia da República (art. 165, n.º 1, alínea “i”), admitida a delegação ao Governo, para edição de decreto-lei. No entanto, essa atribuição refere-se unicamente à instituição do regime geral, e não à criação das taxas em si. Neste sentido, o Tribunal Constitucional entende pacificamente que essa reserva de lei parlamentar em matéria fiscal se aplica à criação dos impostos, mas não das taxas⁷³.

Por seu turno, o art. 4.º, n.º 3 da LGT, se limita a dispor que “*as taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem de domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares*”. Ainda, o art. 3.º, n.º 3, da mesma LGT, apenas determina que o regime das taxas e contribuições financeiras a favor de entidades públicas conste de lei especial (ou seja, as entidades competentes para instituição de cada taxa o fazem *per si*, evidentemente que observadas as normas fixadas pelo Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais – RGTAL,

⁷² Acórdão disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=363310>

⁷³ Acórdãos disponíveis em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19950640.html> e <https://dre.tretas.org/dre/42643/acordao-205-87-de-3-de-julho>

aprovado pela Lei n. 53-E/2006, de 29 de dezembro⁷⁴ e os princípios jurídicos de ordem geral).

Pois bem. Ao tratar da incidência objetiva, o art. 6º. do RGTAL enumera as hipóteses que se sujeitam ao pagamento de taxas, incluindo na alínea “c” a “*utilização e aproveitamento de bens do domínio público e privado municipal*”. Sendo assim, e se incluída na categoria de “taxas” referida na LGT, a portagem poderia ser instituída e/ou modificada pela entidade competente, nos moldes estabelecidos pelo RGTAL.

Sob essa ótica é que a jurisprudência dominante classificava a portagem como verdadeira taxa, entendendo sua obrigatoriedade em razão do pressuposto legal (utilização de bem público) e não um acordo de vontade entre as partes, no âmbito do direito privado (concessionário x utilizador da autoestrada). Neste sentido, o Tribunal Constitucional se manifestou por diversas vezes, citando inclusive a doutrina à época praticamente unânime, no que se refere à classificação das portagens como taxas⁷⁵.

Neste contexto é que autores portugueses - como José Casalta Nabais – identificam a existência de uma contraprestação específica, com o pagamento pela prestação de um serviço público específico (utilização de bens de domínio público), sendo claro que o Estado continua proprietário do bem público, apenas delegando a construção e/ou administração da autoestrada ao concessionário. No entanto, e usando a expressão “*erosão da figura das taxas*” o mesmo autor levanta questões relativas ao crescente alargamento da figura das taxas e dos valores que o Estado cobra a esse título, quando em realidade se estaria diante de verdadeiros preços⁷⁶.

Pois bem. O Decreto-lei n. 18/2008, de 29 de janeiro (Código dos Contratos Públicos), ao tratar das concessões de obras e serviços públicos (Capítulo III), estabelece que o concessionário age por conta própria, em seu nome e sob sua responsabilidade, referindo a remuneração mediante **resultado financeiro** (exploração de serviços, art.

⁷⁴Lei disponível em http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=1995&tabela=leis&so_miolo=

⁷⁵ Acórdão disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19950640.html>

⁷⁶ Disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Taxas_contribuicoes_financeiras.pdf pág. 34/36.

407, n.º 2) ou pagamento de **preço** (execução de obra pública e respectiva exploração - art. 407, n.º 1)⁷⁷. Tais princípios são subsidiariamente aplicáveis aos contratos de exploração de bens do domínio público (art. 408).

Por seu turno, e ao tratar das outras atividades complementares ou acessórias que podem ser exercidas pelo concessionário (mediante autorização do poder concedente), o art. 412 do mesmo diploma legal, regula a partilha das **receitas** auferidas pelo concessionário (n.º 2), possibilitando a substituição dessa partilha pela redução do valor das tarifas (modicidade tarifária, no Brasil) ou por outras contrapartidas que beneficiem os usuários ou o próprio poder concedente (n.º 3)⁷⁸.

Já o Decreto-lei n. 111/2012, de 23 de maio, que “*Disciplina a intervenção do Estado na definição, concessão, preparação, concurso, adjudicação, alteração, fiscalização e acompanhamento global das parcerias público-privadas e cria a Unidade Técnica de Acompanhamento de Projetos*”, define a Parceria Público-Privada (PPP) como contrato administrativo celebrado entre o ente público e uma entidade privada, visando a satisfação de necessidade coletiva, com transferência (total ou parcial) ao parceiro privado dos riscos inerentes ao negócio (arts. 2, n.º 1, e 7, n.º 1)⁷⁹. Neste sentido, e

⁷⁷“ Artigo 407.º

Noção

1 - Entende-se por concessão de obras públicas o contrato pelo qual o co-contratante se obriga à execução ou à concepção e execução de obras públicas, adquirindo em contrapartida o direito de proceder, durante um determinado período, à respectiva exploração, e, se assim estipulado, o direito ao pagamento de um preço.

2 - Entende-se por concessão de serviços públicos o contrato pelo qual o co-contratante se obriga a gerir, em nome próprio e sob sua responsabilidade, uma actividade de serviço público, durante um determinado período, sendo remunerado pelos resultados financeiros dessa gestão ou, directamente, pelo contraente público.

3 - São partes nos contratos referidos nos números anteriores o concedente e o concessionário.”

⁷⁸ “Artigo 412.º

Outras actividades

1 - Mediante autorização do concedente, o concessionário pode exercer actividades não previstas no contrato desde que complementares ou acessórias das que constituem o objecto principal do mesmo.

2 - A autorização referida no número anterior pressupõe a apresentação pelo concessionário de uma projecção económico-financeira da actividade ou actividades a desenvolver e de uma proposta de partilha da correspondente receita entre as partes.

3 - Mediante acordo do concedente, a partilha de receita entre as partes pode ser substituída, total ou parcialmente, pela redução do valor das tarifas aplicadas pelo concessionário ou por outras contrapartidas, com expressão financeira, que beneficiem os utilizadores da obra ou dos serviços concedidos ou o próprio concedente.”

⁷⁹“Artigo 2.º

Definição e âmbito de aplicação

exemplificativamente, o Contrato de Concessão celebrado com a EUROSCUT — Sociedade Concessionária da SCUT do Algarve, S. A, com as alterações do Decreto-Lei n.º 214-C/2015 de 30 de setembro, atribui à concessionária todos os riscos e responsabilidades decorrentes do negócio contratado, salvo previsão específica em sentido contrário⁸⁰.

Ainda, de acordo com o art. 5.º do mesmo diploma legal, ao concedente (Estado) incumbe a responsabilidade de acompanhar, avaliar e controlar o desempenho do serviço delegado, visando a consecução do objetivo público almejado, cabendo ao concessionário não apenas o exercício e gestão, mas também o financiamento (total ou parcial) da atividade contratada⁸¹. Verifica-se, portanto, que o concessionário não só financia a construção/manutenção da autoestrada, como também tem nas portagens sua fonte de remuneração (acrescida de eventuais receitas complementares ou acessórias e pagamentos feitos pelo Poder Público, se previstos no contrato de concessão).

1 - Para os efeitos do presente diploma, entende-se por parceria público-privada, adiante abreviadamente designada por parceria, o contrato ou a união de contratos por via dos quais entidades privadas, designadas por parceiros privados, se obrigam, de forma duradoura, perante um parceiro público, a assegurar, mediante contrapartida, o desenvolvimento de uma atividade tendente à satisfação de uma necessidade coletiva, em que a responsabilidade pelo investimento, financiamento, exploração, e riscos associados, incumbem, no todo ou em parte, ao parceiro privado.

...

Artigo 7.º

Partilha de riscos

1 - A partilha de riscos entre os parceiros públicos e privados deve estar claramente identificada contratualmente e obedece às seguintes regras:

- a) Os diferentes riscos inerentes à parceria devem ser repartidos entre as partes de acordo com a respetiva capacidade de gerir esses mesmos riscos;
- b) O estabelecimento da parceria deve implicar uma significativa e efetiva transferência de risco para o setor privado;
- c) A criação de riscos que não tenham adequada e fundamentada justificação na redução significativa de outros riscos já existentes deve ser evitada;
- d) O risco de insustentabilidade financeira da parceria, por causa não imputável a incumprimento ou modificação unilateral do contrato pelo parceiro público, ou a situação de força maior, deve ser, tanto quanto possível, transferido para o parceiro privado.

...”

⁸⁰“ Base LXXXII ...

1 — A Concessionária assume expressamente integral e exclusiva responsabilidade por todos os riscos inerentes à Concessão, exceto se o contrário resultar do Contrato de Concessão”, disponível em <https://dre.pt/application/file/70411685>

⁸¹ “Artigo 5.º

Repartição de responsabilidades

No âmbito das parcerias, incumbe:

- a) Ao parceiro público, o acompanhamento, a avaliação e o controlo da execução do objeto da parceria, de forma a garantir que são alcançados os fins de interesse público subjacentes;
- b) Ao parceiro privado, o exercício e a gestão da atividade contratada, de acordo com os termos contratados, bem como o financiamento, no todo ou em parte.”

Em síntese, e no que se refere à utilização de bem público (autoestrada), nota-se que sua gestão e exploração econômica é realizada pela concessionária, que assume o lugar do ente público, para exploração de uma atividade econômica remunerada com base em contratos (acordo de vontades), e não no *jus imperii* que caracteriza as receitas públicas. Neste sentido, Casalta Nabais tece considerações sobre as “tarifas-taxas” e “tarifas-preços”, esclarecendo a submissão da taxa (cobrada *ex lege*) ao regime de direito público, ao contrário dos preços ou tarifas⁸².

Sendo assim, conclui-se que a denominada “taxa de portagem” é mais corretamente classificada como preço público ou tarifa, não estando sujeita às disposições da LGT, mas sim ao ajustado nos respectivos contratos de concessão. Sobre o tema, o Tribunal da Relação de Guimarães traz oportunos ensinamentos, afirmando que os valores pagos pelos utentes a título de portagem se caracterizam como preços (isto é, “... *um valor a pagar pela prestação de um serviço regulado por um contrato de direito privado ...*”), constituindo receitas dos concessionários, não revestidas de natureza tributária⁸³.

Já no Brasil, a questão do pedágio é referida no art. 150, inciso V da CRFB⁸⁴, e sua classificação jurídica encerra ainda algumas poucas posições divergentes - taxa ou preço público?. Sabe-se que a taxa (art. 145, II), cobrada pela utilização efetiva ou potencial

⁸² “no que concerne às tarifas, é de referir que, não obstante a falta de consenso, a nosso ver, elas reconduzem-se a um especial tipo de taxas – as taxas que exprimem não apenas uma equivalência jurídica, como é característico das taxas (n.º 2 do art. 15.º do RGTA), mas também uma equivalência económica, como é característico dos preços. Por isso, são de designar preferentemente por taxas as tarifas (economicamente) equivalentes, o que as equipara, de algum modo, às redevances em França, muito embora o que distingue juridicamente uma tarifa-taxa dum tarifa-preço público não seja a referida equivalência económica mas o seu regime jurídico, pois enquanto a tarifa-taxa, como tributo que é, se apresenta como uma obrigação *ex lege* e implica a aplicação dum regime de direito público integrado por uma série de prerrogativas atinentes nomeadamente à sua garantia e execução, a tarifa-preço público não beneficia dum tal regime” *in* “Direito Fiscal” 7.ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, Fevereiro, 2014, pág. 54

⁸³ Acórdão disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrg.Nsf/86c25a698e4e7cb7802579ec004d3832/7c952769e31d5ff880257fd20053f847?OpenDocument>

⁸⁴ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

...

do serviço público, é espécie tributária, sujeita aos princípios e limitações constitucionais ao poder de tributar. Já o preço público (ou tarifa, quando cobrada por delegação estatal, segundo a doutrina)⁸⁵ é de origem contratual, com adesão facultativa (mediante utilização do serviço). Sobre essa diferenciação, e ressaltando os aspectos de compulsoriedade e prévia autorização orçamentária, o STF já sumulou seu entendimento, no sentido de que “*Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu.*” (Súmula n. 545).

De igual forma, o STF definiu, em Ação Direta de Inconstitucionalidade, que o pedágio é preço público e não taxa, razão pela qual sua cobrança não está sujeita ao princípio da legalidade estrita (instituição por lei).⁸⁶ O acórdão em questão enumera autores que afirmam ser o pedágio tributo, bem como outros que o classificam como preço público. Ainda neste sentido, Luciano Amaro - citando A. Theodoro Nascimento, Geraldo Ataliba, Aires Barreto, Roque Carraza, José Eduardo Soares de Melo, Alberto Xavier e Humberto Ávila - entende que o pedágio é de natureza tributária, sugerindo a nomenclatura de “taxa de utilização de bem público”⁸⁷.

A nosso ver, melhor anda o entendimento de que essa espécie é preço não se sujeitando aos princípios constitucionais de ordem tributária, mas sim às disposições contratuais que regem a delegação do serviço. Com efeito, o simples fato de não ser compulsório já afasta o pedágio da definição de tributo adotada pelo CTN⁸⁸. Ao argumento de que a utilização de bem público é o fato gerador da exação pode-se contrapor o fato de que nem sempre as rodovias, como bens públicos, são objeto de cobrança de pedágio. Ao contrário, várias delas são livremente utilizadas sem qualquer ônus direto e específico

⁸⁵ Conforme Geraldo Ataliba, Celso Antonio Bandeira de Mello, Hely Lopes Meirelles, Diógenes Gasparini, Maria Sylvia Zanella de Pietro e outros, citados em <http://www.fatonotario.com.br/artigos/ver/21/diferencas-constitucionais-entre-as-taxas-tarifas-e-precos-publicos-em-sentido-estrito-uma-proposta-de-diferenciacao>

⁸⁶ Acórdão disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6274991>

⁸⁷ Obra citada, pág. 72/73.

⁸⁸ “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

para os cidadãos que nelas trafegam. Sendo assim, entendemos que o pedágio é cobrado em razão dos investimentos realizados na construção e/ou manutenção das rodovias, normalmente mediante delegação à iniciativa privada⁸⁹, e encerra uma relação entre particulares (concessionários e usuários), não tendo natureza tributária. Sobre o tema, e exemplificativamente, vale consultar o Contrato de Concessão celebrado entre a União e a Concessionária Ponte Rio-Niterói S.A. – Ecoponte, do qual se extrai que a concessão é remunerada mediante pagamento de tarifa de pedágio e outras receitas, nos termos do contrato (Cláusula 2.2, 16 e 17)⁹⁰.

Ante o exposto neste Título, conclui-se que (i) em relação ao Capítulo I nota-se a existência de algumas divergências quanto à sua natureza tributária das contribuições para a seguridade (segurança) social, que embora se submetam ao princípio constitucional da legalidade, admitem diferentes classificações doutrinárias (sendo que a CRFB prevê a anterioridade nonagesimal, que será adiante analisada); e (ii) no que se refere ao pedágio/portagem (Capítulo II), ainda existem divergências doutrinárias nos dois países, porém essa cobrança é majoritariamente caracterizada como preço público, não sujeito às regras constitucionais aplicáveis aos tributos.

Visto isso, importa salientar que existem diferenças significativas no que se refere às competências e formas de instituição dos tributos, com as consequências disso advindas. Neste diapasão, e para melhor fixação do tema, torna-se oportuno o exame de particularidades relativas aos processos legislativos existentes em Portugal e no Brasil, como se demonstrar a seguir.

⁸⁹ Neste sentido, a Lei n. 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, que “Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências”, em seus arts. 9 a 13 estabelece as regras relativas à política tarifária, estabelecendo sua revisão em caso de desequilíbrio econômico-financeiro do contrato celebrado entre Poder Concedente e Concessionário, bem como a possibilidade de outras receitas alternativas a este último, as quais devem reverter para a modicidade tarifária (ou seja, em benefício dos usuários). Em síntese, o Estado recebe do Concessionário o valor fixado para a concessão (nos termos do edital) e este último recupera seu investimento por meio do recebimento de tarifas e eventuais receitas alternativas, ao longo do contrato de concessão. Tal procedimento não se coaduna com as características dos tributos, pelo que, apesar da já mencionada doutrina, discordamos dessa classificação.

⁹⁰ Contrato de concessão disponível em <http://www.antt.gov.br/rodovias/Ecoponte.html>

PARTE III

ATIVIDADES DO ESTADO E PROCESSOS LEGISLATIVOS TRIBUTÁRIOS

CAPÍTULO I

OBJETIVOS E ATIVIDADES ESTATAIS

Como sabido, compete à Constituição estabelecer os princípios gerais relativos ao Estado em si (estrutura, valores, objetivos), bem como os parâmetros e limites a serem observados em sua organização e funcionamento (tais como direitos fundamentais e limitações ao poder de tributar). Neste sentido as Constituições em análise são bastante similares no que se refere, por exemplo, à fixação dos direitos e garantias individuais (CRP, arts. 24 a 47 e CRFB, art. 5º.) e aos direitos dos trabalhadores (CRP, arts. 53 a 57 e CRFB, art. 7º.).

Para o presente trabalho, interessam inicialmente as disposições constitucionais que se aplicam às atividades desenvolvidas pelo Estado, mesmo sem estarem contidas nos respectivos capítulos sobre o sistema tributário. Sobre o tema, veja-se desde logo que a CRP fixa, dentre as tarefas fundamentais do Estado, a promoção do bem estar, qualidade de vida e igualdade do povo, recorrendo à transformação e modernização das estruturas econômicas e sociais para assegurar o gozo dos direitos ali estabelecidos (art. 9º., alínea “d”). Ainda, é incumbência prioritária do Estado “*Promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal*” (art. 81, “b”). Essa incumbência, como lecionam J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, é uma das diversas vertentes do princípio constitucional da *igualdade material* ou *igualdade real* contido no citado art. 9º, alínea “d”⁹¹, sendo a justa repartição da riqueza e dos rendimentos um objetivo do sistema fiscal português, conforme se extrai do art. 103, nº. 1, *in fine*.

Já a CRFB, adotando como fundamento a dignidade da pessoa humana (art. 1º., inciso III), visa também o bem de todos, com a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais e regionais (art.

⁹¹ Obra citada, pág. 968

3º.). Neste diapasão, estabelece em seu art. 193 que “*A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais*”.

Tais dispositivos desde logo apontam para a existência da vertente extrafiscal dos tributos, na medida em que a sua arrecadação visa não apenas o custeio dos gastos públicos *stricto sensu*, mas também a consecução dos fins perseguidos pelo Estado (tais como redistribuição da riqueza e obtenção de justiça social).

De fato, e não tendo o Estado natureza empresarial como atividade fim, necessita ele de recursos que financiem suas atividades (sejam elas de caráter administrativo - *envolvendo o conjunto de pessoas a serviço da administração pública* -, seja em prol da coletividade – *em caráter econômico ou visando o bem estar social*) e grande parte dessas receitas advém da arrecadação tributária. Neste aspecto, o art. 9º. da Lei brasileira nº. 4.320, de 17 de março de 1964 (que “*Estabelece normas de Direito Financeiro para elaboração e controle de orçamentos e balanços por parte da União, Estados, Distrito Federal e Municípios*”), ao traçar a definição de tributo, já vincula sua destinação ao custeio das atividades estatais⁹². Em Portugal, similar dispositivo consta da LGT (art. 5º., nº. 1), acrescentando a função social do tributo, na medida de sua utilização para promoção da justiça social⁹³.

No entanto, é certo que parte da receita tributária é (ou idealmente deve ser) aplicada em benefício da coletividade (como por exemplo mediante oferta de serviços de cunho social, educativo, cultural, assistencial, etc.). Ou seja, a atividade financeira do Estado não se limita à arrecadação de tributos, mas abrange ainda funções relativas ao desenvolvimento econômico e bem estar social⁹⁴. Neste diapasão, entende-se que, por meio da tributação, o Estado priva o indivíduo de certa parte de seu rendimento, para

⁹² “Art. 9º. Tributo é a receita derivada, instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições, nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas dessas entidades”

⁹³ “Art. 5º.

Fins da Tributação

1. A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.

...”

⁹⁴ Conforme Edvaldo Brito *in* “Direito Tributário e Constituição – Estudos e Pareceres” 1ª. Edição, São Paulo : Atlas 2016 p. 145.

financiamento de suas atividades próprias (do Estado) e persecução do bem estar coletivo e da justiça social.

Ora, sabe-se que os tributos devem ser normalmente instituídos por lei. Entretanto, verifica-se que os mecanismos de tributação podem ter origem em processos legislativos diferenciados, em razão dos procedimentos constitucionalmente previstos em ambos os países. Tais procedimentos – de suma relevância para entendimento do sistema constitucional tributário vigente em Portugal e no Brasil – são a seguir analisados.

CAPÍTULO II

SISTEMA FISCAL: OS PROCESSOS LEGISLATIVOS ADMITIDOS EM PORTUGAL E NO BRASIL

Conforme visto no Capítulo I, Título I, da Parte II, a CRP atribui à Assembléia da República competência exclusiva (salvo em caso de autorização ao Governo) para “*Criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas*” (art.165, alínea “i”). De outro tanto, o art. 112 da mesma Constituição, ao estabelecer as espécies normativas, prevê a edição de leis, decretos-leis e decretos legislativos regionais.

Considerando que os decretos legislativos não são pertinentes ao presente estudo (porque de ordem regional e com as restrições do art. 112, nº. 4), verifica-se que, a princípio, as leis e os decretos-leis tem igual valor, devendo esses últimos observar as respectivas leis de autorização legislativa (art. 112, nº. 2 e 165, nº. 2). Ainda, e de acordo com o art. 112, nº. 3, têm valor reforçado as seguintes leis: (i) orgânicas; (ii) que necessitam de aprovação por maioria de dois terços; e (iii) que sejam pressuposto normativo necessário de outras leis ou que devam ser por outras respeitadas.

Desta forma, e em apertada síntese, o processo legislativo para criação e arrecadação de tributos em Portugal (incluindo o regime geral das taxas e contribuições a favor das entidades públicas) compreende as leis (comuns ou de valor reforçado) e decretos-leis (quando delegada a função), editados respectivamente pela Assembléia da República ou pelo Governo (artigos 161, alíneas “c” e “d”, e 165, alínea “i”).

Já alterações à CRP – inclusive no que se refere ao sistema fiscal previsto nos arts. 103 e 104 – somente podem ocorrer mediante lei constitucional, a ser editada pela Assembléia da República (artigos 161, alínea “a” e 166, n.º.1). Neste contexto, cabe salientar que em determinadas circunstâncias (e normalmente por decisão da Assembléia da República ou do Governo), mediante referendo os cidadãos eleitores podem se manifestar sobre matéria de interesse nacional; no entanto, é expressamente vedada a realização de referendo sobre alterações à Constituição ou sobre matéria de conteúdo orçamental, tributário ou financeiro, conforme art. 115, n.ºs. 1 e 4, alíneas “a” e “b” da CRP⁹⁵.

Portanto, e neste sistema adotado pela CRP, o legislador infraconstitucional parece dispor de maior autonomia para tratar de matéria fiscal, pois as hipóteses de incidência, taxas e benefícios fiscais são instituídos unicamente por lei (ou decreto-lei, se for o caso), conforme art. 103, n.º. 2, daquela Constituição. E eventuais alterações nessa legislação serão realizadas pela mesma forma de sua instituição (lei ou decreto-lei, conforme as circunstâncias). Ou seja, nota-se uma determinada flexibilidade no sistema fiscal português, que pode ser mais livremente alterado mediante lei editada pela Assembléia da República, de acordo com as necessidades do Estado (inclusive por questões de política fiscal), ou por decreto-lei do Governo (mediante delegação da Assembléia da República), o qual tem força de lei.

Já o processo legislativo brasileiro compreende a elaboração de emendas à Constituição, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções (CRFB, art. 59). À exceção dos dois últimos, a princípio todos os outros tipos têm aptidão legal para instituição e/ou modificação de tributos, desde

⁹⁵“ Artigo 115.º (Referendo)

1. Os cidadãos eleitores recenseados no território nacional podem ser chamados a pronunciar-se directamente, a título vinculativo, através de referendo, por decisão do Presidente da República, mediante proposta da Assembleia da República ou do Governo, em matérias das respectivas competências, nos casos e nos termos previstos na Constituição e na lei.

...

4. São excluídas do âmbito do referendo:

a) As alterações à Constituição;

b) As questões e os actos de conteúdo orçamental, tributário ou financeiro;

...”

que observados os princípios e condições previstos nos demais princípios constitucionais aplicáveis à matéria⁹⁶.

No entanto, cabe aqui um parêntesis para registrar o fato de que no caso específico do ITCMD e do ICMS (de competência estadual), em determinadas situações as alíquotas (taxas) mínimas e máximas são geralmente fixadas por Resolução do Senado Federal, nos termos do art. 155, parágrafos 1º., inciso IV e 2º., incisos IV e V. Apesar de o Senado Federal não dispor de da competência tributária para instituir impostos (neste caso específico atribuída aos Estados e ao Distrito Federal)⁹⁷, esse procedimento revela-se oportuno em razão do regime federativo adotado pelo Brasil, e visa o equilíbrio na tributação das operações sujeitas a esses impostos estaduais. Neste mesmo contexto, Resolução do Senado Federal estabelece as alíquotas mínimas para o cálculo do IPVA, outro imposto de competência estadual⁹⁸.

⁹⁶ Apesar de opiniões contrárias, como Roque Antonio Carrazza (obra citada, págs. 310/336), para quem somente as leis complementares e ordinárias podem criar ou modificar tributos. No entanto, o objetivo desse detalhamento é apenas dar conhecimento do processo legislativo brasileiro, sem adentrar em discussões acadêmicas sobre a constitucionalidade desse ou daquele instrumento para instituição ou alteração de tributos.

⁹⁷ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

...

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

...

IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

...”

⁹⁸ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

...

III - propriedade de veículos automotores

...

§ 6º O imposto previsto no inciso III:

I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;

...”

Sendo assim, nota-se que Resolução (que não é lei em sentido formal) do Senado Federal (que não tem capacidade tributária), em alguns casos pode indiretamente aumentar ou diminuir o montante do ITCMD, ICMS e IPVA a pagar, por meio de alteração das respectivas alíquotas. No entanto, e para que o Senado Federal possa exercer essa tarefa, o tributo deve ter sido objeto de lei anterior, em sentido formal e material, definindo todos os seus aspectos essenciais, inclusive em relação às alíquotas⁹⁹. Ainda, e como esclarece Luciano Amaro, essas são poucas exceções admitidas pela CRFB (para alguns poucos impostos e para a CIDE – arts. 153, parágrafo 3º. e 177, parágrafo 4º.), sendo claro que esta faculdade se refere exclusivamente à alteração de alíquotas, e não às bases de cálculo (cujas restrições já são expressamente previstas na CRFB)¹⁰⁰. Por fim, e também por ato do Poder Executivo, podem ser alteradas as alíquotas do II, IE, IPI e IOF, o que revela a natureza extrafiscal desses tributos (ou seja, a finalidade primária não é arrecadar recursos para o Estado, mas sim incentivar – ou desestimular – certos comportamentos, seja por razões econômicas, sociais, etc.).

Ultrapassado este ponto, salienta-se que nos termos do art. 48 da CRFB compete ao Congresso Nacional (constituído pelo Senado Federal e Câmara dos Deputados), com sanção do Presidente da República¹⁰¹, dispor sobre sistema tributário, arrecadação e distribuição de rendas. Tais normas são, portanto, objeto de lei formal e material, em atenção aos princípios constitucionais que regem a matéria.

Entretanto, o art. 62 da CRFB trata da esdrúxula “*Medida Provisória*”, que pode caracterizar lei material, a exemplo dos decretos-leis existentes em Portugal. A grande – *e relevante* - diferença neste caso é que enquanto a CRP exige prévia edição de lei

⁹⁹ Como assevera Paulo de Barros Carvalho: “Assinale-se que à lei instituidora do gravame é vedado deferir atribuições legais a normas de inferior hierarquia, devendo, ela mesma, desenhar a plenitude da regra matriz da exação ... Mesmo nos casos em que a Constituição dá ao Executivo federal a prerrogativa de manipular o sistema de alíquotas, como no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tudo se faz dentro de limites que a lei especifica” in “Curso de Direito Tributário”, 7ª. Edição, São Paulo, Saraiva, 1996, pág. 48

¹⁰⁰ Obra citada, pág. 138/139

¹⁰¹ A sanção presidencial corresponde à aprovação do projeto de lei apresentado pelo Poder Legislativo e pode ser: (i) expressa ou tácita, em razão do Chefe do Poder Executivo o aprovar no prazo de quinze dias ou deixar transcorrer *in albis* esse prazo; e (ii) total ou parcial, conforme a extensão do texto aprovado. De outro lado, existe o veto presidencial (total ou parcial), por razões de inconstitucionalidade ou contrariedade ao interesse público.

autorizativa por parte da Assembléia da República, com precisa delimitação do conteúdo ¹⁰², no Brasil compete unicamente ao Presidente da República avaliar os casos de “*relevância e urgência*” que o autorizam a editar medidas provisórias (de eficácia imediata), as quais são posteriormente submetidas ao Congresso Nacional, para conversão em lei ou rejeição¹⁰³.

A situação admitida pela CRFB - *discricionariedade do Presidente da República, como Chefe do Poder Executivo, para editar medidas provisórias com força de lei e eficácia imediata, sob alegação de urgência e relevância, para posterior conversão em Lei* - gera extrema insegurança e confusão jurídica, pois sempre existe o risco de que a medida provisória possa ser ao final alterada ou mesmo rejeitada pelo Poder Legislativo (Congresso Nacional), com complexo sistema de disciplinamento das relações jurídicas ocorridas na vigência da medida provisória original¹⁰⁴.

¹⁰² “Artigo 165.º (Reserva relativa de competência legislativa)

1. É da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização ao Governo:

...

i) Criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas;

...

i) Criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas;

...

2. As leis de autorização legislativa devem definir o objecto, o sentido, a extensão e a duração da autorização, a qual pode ser prorrogada.

3. As autorizações legislativas não podem ser utilizadas mais de uma vez, sem prejuízo da sua execução parcelada.

4. As autorizações caducam com a demissão do Governo a que tiverem sido concedidas, com o termo da legislatura ou com a dissolução da Assembleia da República.

5. As autorizações concedidas ao Governo na lei do Orçamento observam o disposto no presente artigo e, quando incidam sobre matéria fiscal, só caducam no termo do ano económico a que respeitam.”

¹⁰³ “Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

...

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.”

¹⁰⁴ “Art. 62.

...

§ 3º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.

§ 4º O prazo a que se refere o § 3º contar-se-á da publicação da medida provisória, suspendendo-se durante os períodos de recesso do Congresso Nacional.

Neste ponto, cabe frisar que anteriormente a doutrina brasileira entendia, em caráter majoritário, que a medida provisória não poderia instituir ou aumentar tributos, notadamente por ferir os princípios da legalidade, da anterioridade, e da segurança jurídica. Entretanto, e com a Emenda Constitucional nº. 32/2001, essa discussão ficou aparentemente prejudicada, uma vez que a questão tributária não se encontra entre as vedações do art. 62, parágrafo 1º. da CRFB ¹⁰⁵. Sendo assim, e a princípio, as medidas provisórias têm legitimidade para instituir ou alterar tributos, exceto aqueles cuja

§ 5º A deliberação de cada uma das Casas do Congresso Nacional sobre o mérito das medidas provisórias dependerá de juízo prévio sobre o atendimento de seus pressupostos constitucionais.

§ 6º Se a medida provisória não for apreciada em até quarenta e cinco dias contados de sua publicação, entrará em regime de urgência, subseqüentemente, em cada uma das Casas do Congresso Nacional, ficando sobrestadas, até que se ultime a votação, todas as demais deliberações legislativas da Casa em que estiver tramitando.

§ 7º Prorrogar-se-á uma única vez por igual período a vigência de medida provisória que, no prazo de sessenta dias, contado de sua publicação, não tiver a sua votação encerrada nas duas Casas do Congresso Nacional.

§ 8º As medidas provisórias terão sua votação iniciada na Câmara dos Deputados.

§ 9º Caberá à comissão mista de Deputados e Senadores examinar as medidas provisórias e sobre elas emitir parecer, antes de serem apreciadas, em sessão separada, pelo plenário de cada uma das Casas do Congresso Nacional.

§ 10. É vedada a reedição, na mesma sessão legislativa, de medida provisória que tenha sido rejeitada ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo.

§ 11. Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas

§ 12. Aprovado projeto de lei de conversão alterando o texto original da medida provisória, esta manter-se-á integralmente em vigor até que seja sancionado ou vetado o projeto.”

¹⁰⁵ “Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

§ 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria

I – relativa a:

- a) nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral;
- b) direito penal, processual penal e processual civil;
- c) organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;
- d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3º;

II – que vise a detenção ou seqüestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro;

III – reservada a lei complementar;

IV – já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República.

...”

criação dependa de lei complementar (arts. 62, inciso III, 148, 153, inciso VII, 154, inciso I e 195, parágrafo. 4º) e atendido o princípio da anterioridade, o qual será adiante analisado.

Ainda sobre o tema, cumpre registrar que existem outros questionamentos jurídicos acerca da possibilidade de instituição e majoração de tributos mediante utilização de medida provisória (tais como ausência dos requisitos de relevância e urgência). Entretanto, o presente estudo não abordará tais indagações, limitando-se ao fato de que atualmente a CRFB não veda a possibilidade de utilização desse instrumento excepcional também na esfera tributária.

Por todo o exposto, verifica-se que o sistema fiscal (ou tributário) adotado por Portugal pode ser alterado mediante utilização dos mesmos atos normativos necessários à sua instituição (lei ou decreto-lei), observados os dispositivos constitucionais que tratam da matéria (notadamente arts. 103 e 104). Já no Brasil, o sistema tributário é minuciosamente descrito na Constituição Federal, o que o torna mais rígido na medida em que diversos parâmetros ali fixados somente podem ser objeto de alteração mediante Emenda Constitucional (excluídas as imunidades em determinadas situações, como se analisou anteriormente). E no que se refere à instituição e/ou alteração de tributos, os instrumentos jurídicos utilizados podem ser emendas à Constituição, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas e medidas provisórias, de acordo com a situação especificamente considerada.

PARTE IV
TÍTULO I
PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS AOS SISTEMAS
TRIBUTÁRIOS

O termo “princípio” deriva do latim *principium, princippi*, significando o começo, a base, o ponto de partida de um processo ou procedimento. Neste diapasão, Roque Antonio Carrazza, citando Kant (para quem “*princípio é toda proposição geral que pode servir como premissa maior num silogismo*”), ressalta que os princípios jurídicos podem ser explícitos ou implícitos, não sendo os primeiros necessariamente mais importantes que os segundos (tudo dependendo de seus âmbitos de abrangência). Ainda, segundo o mesmo autor, os princípios constitucionais consagram valores e muitas das vezes já vêm inscritos nos preâmbulos, interferindo de qualquer forma na aplicação dos atos normativos em geral¹⁰⁶.

Ainda, é certo que também as normas legais que versem sobre tributação somente serão válidas se observarem os princípios constitucionais, pois estes é que conferem estrutura e coesão ao ordenamento jurídico. Desta forma, e embora alguns princípios sejam mais conhecidos e invocados que outros, todos eles têm individualmente o mesmo valor, por se encontrarem no bojo de uma Constituição, e devem ser harmonicamente interpretados e aplicados.

Pois bem. Como já referido anteriormente, as Constituições possuem diversos princípios que visam estabelecer limites ao exercício da competência tributária, normalmente referidos por “limitações ao poder de tributar” (sendo que na CRFB encontram-se, nessas limitações, aquelas relativas às imunidades e fixação de alíquotas e/ou bases de cálculo em circunstâncias específicas). Já na CRP esses valores podem estar ou não contidos nas disposições relativas ao sistema fiscal (arts. 103 e 104). Portanto, e ainda que previstos em diferentes capítulos, tratam-se de princípios gerais que fundamentam a ordem jurídica nacional, e devem ser interpretados de forma

¹⁰⁶ Obra citada, págs. 49/50.

integrada, como um sistema unitário de normas (princípio da unidade da Constituição)¹⁰⁷.

Assim, o presente Título objetiva o exame e comparação desses valores, conforme existentes na CRP e CRFB (com referência à legislação infraconstitucional, se for o caso). Entretanto, registra-se que, por força da própria unidade da Constituição, não há hierarquia nem isolamento entre esses princípios¹⁰⁸, e em caso de eventual colisão entre seus conteúdos, compete ao aplicador balizar tais valores para decisão no caso concreto.

CAPÍTULO I PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Valor que invoca o *status* de sistema jurídico estável e previsível, no qual o cidadão tenha pleno conhecimento e confiança nas normas jurídicas que regem sua vida cotidiana. Assim, tal princípio visa proteger e preservar as justas expectativas das pessoas, bem como a garantia de paz e estabilidade nas relações jurídicas. Está, portanto, atrelado ao Estado garantidor de direitos, na persecução da segurança e justiça sociais (já que tal princípio constitucional é baseado na estabilidade, seja ela relacionada à legalidade, seja às justas expectativas criadas).

Note-se aqui que essa segurança não se limita apenas ao conhecimento das leis, mas abrange também valores consagrados pela sociedade, no que se refere às atividades estatais, genericamente consideradas. Isso porque ao Estado não é lícito agir em desconformidade com as garantias asseguradas aos cidadãos, não apenas na seara fiscal,

¹⁰⁷ “Segundo essa regra de interpretação, as normas constitucionais devem ser vistas não como normas isoladas, mas como preceitos integrados num sistema unitário de regras e princípios, que é instituída na e pela própria Constituição. Em consequência, a Constituição só pode ser compreendida e interpretada corretamente se nós a entendermos como unidade...” Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho, e Paulo Gustavo Gonet Branco *in* “Curso de Direito Constitucional” 3ª Edição, São Paulo: Editora Saraiva, pág. 114; e ainda,

“... Pelo princípio da unidade da Constituição os textos não devem ser analisados isoladamente, senão em sua globalidade e inteireza, levando-se em consideração o conjunto de normas constitucionalmente previstas, o que se justifica, inclusive, em razão da unidade do poder constituinte...”. Acórdão disponível em <https://trf-5.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/9224574/apelacao-civel-ac-394288-ce-0015350-9420034058100>

¹⁰⁸ Conforme assevera Roque Antonio Carrazza (obra citada, pág. 51), não se pode conceber um princípio jurídico de forma isolada, até mesmo por exigência do Direito. Um princípio normalmente se apresenta relacionado com outros princípios e normas, que lhe confirmam a importância, dando-lhe proporção e equilíbrio.

mas em todo o ordenamento jurídico. Portanto, a idéia de segurança jurídica está intimamente ligada aos direitos e garantias estabelecidos nas Constituições, bem como aos princípios da legalidade e da irretroatividade (não-retroatividade), que serão adiante analisados. Neste sentido, o STF salienta que a prerrogativa de legislar constitui atribuição jurídica essencialmente limitada: o Estado não pode legislar abusivamente, se obrigando à observância dos princípios constitucionais e evitando os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis¹⁰⁹.

Em Portugal, a segurança jurídica é fixada como princípio fundamental do Estado pelo art. 2.º da CRP¹¹⁰, sendo também contida nos princípios que regem a força jurídica (art. 18)¹¹¹ e estabelecida para o sistema fiscal, conforme n.º 3 do art. 103¹¹². Além disso, encontram-se nos arts. 11¹¹³, n.º 4, e 12¹¹⁴ da LGT, bem como no art. 12 do Código Civil¹¹⁵ (dispositivos

¹⁰⁹ Acórdão disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=330565>

¹¹⁰ “Artigo 2.º (Estado de direito democrático)

A República Portuguesa é um Estado de direito democrático, baseado na soberania popular, no pluralismo de expressão e organização política democráticas, no respeito e na garantia de efectivação dos direitos e liberdades fundamentais e na separação e interdependência de poderes, visando a realização da democracia económica, social e cultural e o aprofundamento da democracia participativa.”

¹¹¹ “Artigo 18.º (Força jurídica)

1. Os preceitos constitucionais respeitantes aos direitos, liberdades e garantias são directamente aplicáveis e vinculam as entidades públicas e privadas.

2. A lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos.

3. As leis restritivas de direitos, liberdades e garantias têm de revestir carácter geral e abstracto e não podem ter efeito retroactivo nem diminuir a extensão e o alcance do conteúdo essencial dos preceitos constitucionais.”

¹¹² “3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”

¹¹³ “4 - As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica.”

¹¹⁴ “Artigo 12.º

Aplicação da lei tributária no tempo

1 - As normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroactivos.

2 - Se o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor.

3 - As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes.

4 - Não são abrangidas pelo disposto no número anterior as normas que, embora integradas no processo de determinação da matéria tributável, tenham por função o desenvolvimento das normas de incidência tributária.”

¹¹⁵ “Art. 12

que refletem esse valor, uma vez que, tratando de aplicação e irretroatividade da lei, configuram também espécie de segurança jurídica aos cidadãos). Sendo assim, esses dispositivos são considerados como expressões claras de limitação do agir do Estado, vedando arbitrariedades na aplicação das leis em geral.

Em suma, refletem ideia de proteção da confiança dos cidadãos na ordem jurídica e na atuação do Estado, como bem entende o Supremo Tribunal Administrativo¹¹⁶. Ou ainda, no dizer do Tribunal Constitucional, contém “*uma ideia de protecção da confiança dos cidadãos e da comunidade na ordem jurídica e na actuação do Estado, o que implica um mínimo de certeza e de segurança no direito das pessoas e nas expectativas que a elas são juridicamente criadas*”¹¹⁷.

Já no Brasil, verifica-se que a segurança jurídica, apesar de não ser individual e diretamente nominada na CRFB, é efetivamente princípio constitucional, relativo à proteção da confiança. Neste contexto, e exemplificativamente, notam-se as disposições contidas no Capítulo I, que trata dos direitos e garantias individuais e coletivos, cujo art. 5º. assegura que “*A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*” (inciso XXXVI), “*Não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal*” (inciso XXXIX) e “*A lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu*”. (inciso XL)¹¹⁸.

(Aplicação das leis no tempo. Princípio geral)

1. A lei só dispõe para o futuro; ainda que lhe seja atribuída eficácia retroactiva, presume-se que ficam ressalvados os efeitos já produzidos pelos factos que a lei se destina a regular.

2. Quando a lei dispõe sobre as condições de validade substancial ou formal de quaisquer factos ou sobre os seus efeitos, entende-se, em caso de dúvida, que só visa os factos novos; mas, quando dispuser directamente sobre o conteúdo de certas relações jurídicas, abstraindo dos factos que lhes deram origem, entender-se-á que a lei abrange as próprias relações já constituídas, que subsistam à data da sua entrada em vigor.”

¹¹⁶ Acórdão disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/eeb4d3986c2a327a8025739a004c24cd?OpenDocument&ExpandSection=1>

¹¹⁷ Acórdão disponível em

http://www.pgdlisboa.pt/jurel/cst_busca_actc.php?ano_actc=2003&numero_actc=556

¹¹⁸ Sobre o tema, Luis Roberto Barroso cita Humberto Ávila em “Sistema Constitucional Tributário”, destacando que “... o princípio da segurança jurídica, além de derivar directamente do Estado de Direito, é inferido de normas constitucionais mais específicas, como a proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e a coisa julgada, bem como as regras da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade”. Parecer disponível na íntegra em http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/themes/LRB/pdf/parecer_mudanca_da_jurisprudencia_do_stf.pdf

No âmbito do Direito Civil, o Decreto-lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942 (“Lei de introdução ao Código Civil) disciplina questões como vigência e eficácia das leis, sendo claro no sentido de que “A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada” (art. 6º.), conforme determina o já citado inciso XXXVI do art. 5º. da CRFB. Por outro lado, o CTN contém extenso detalhamento das regras de aplicação e interpretação da legislação tributária (arts. 105 a 112)¹¹⁹ dando assim ciência ao contribuinte de todas as regras aplicáveis aos negócios jurídicos de natureza ou com reflexo na área tributária.

¹¹⁹“CAPÍTULO III - Aplicação da Legislação Tributária

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

CAPÍTULO IV - Interpretação e Integração da Legislação Tributária

Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

Esse valor fundamental do Estado Democrático de Direito é constantemente referido pela doutrina e jurisprudência, tanto em Portugal como no Brasil. Com efeito, o STF brasileiro afirma que a certeza e a segurança jurídica são valores fundamentais do Estado, fazendo explícita referência ao constitucionalista lusitano, conforme o seguinte excerto:

“Importante referir, no ponto, em face de sua extrema pertinência, a aguda observação de J. J. GOMES CANOTILHO (“Direito Constitucional e Teoria da Constituição”, p. 250, 1998, Almedina):

Estes dois princípios - segurança jurídica e protecção da confiança - andam estreitamente associados a ponto de alguns autores considerarem o princípio da protecção de confiança como um subprincípio ou como uma dimensão específica da segurança jurídica. Em geral, considera-se que a segurança jurídica está conxionada com elementos objectivos da ordem jurídica - garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito - enquanto a protecção da confiança se prende mais com as componentes subjectivas da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos jurídicos dos actos dos poderes públicos. A segurança e a protecção da confiança exigem, no fundo: (1) fiabilidade, clareza, racionalidade e transparência dos actos do poder; (2) de forma que em relação a eles o cidadão veja garantida a segurança nas suas disposições pessoais e nos efeitos jurídicos dos seus próprios actos. Deduz-se já que os postulados da segurança jurídica e da protecção da confiança são exigíveis perante 'qualquer acto' de 'qualquer poder' - legislativo, executivo e judicial.”¹²⁰

Sendo assim, verifica-se que a segurança jurídica é uma importante e fundamental garantia de valor ético, social e jurídico, sendo dever do Estado oferecê-la aos seus cidadãos. Neste contexto, está implicitamente compreendida nos demais princípios constitucionais (ou deles é o somatório, no entender de Heleno Taveira Torres, citado por Roque Antonio Carraza)¹²¹.

¹²⁰Acórdão disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3115776>

¹²¹ “O princípio da segurança jurídica encontra-se enucleado na Constituição com a força de um princípio-síntese, construído a partir do somatório de outros princípios e garantias fundamentais...” Autor e obra citados, p. 482

CAPÍTULO II PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E TIPICIDADE

Um dos mais conhecidos princípios constitucionais tributários, teve origem na Inglaterra, durante o reinado de João Sem-Terra (1199 a 1216), que impôs uma política tributária extremamente onerosa aos seus súditos. Com a assinatura da Carta Magna, os poderes reais foram limitados, inclusive passando a exigir prévia aprovação dos súditos (representados por um Conselho de nobres) para a cobrança de tributos (*no taxation without representation*). No entanto, deve-se registrar a evolução desse princípio, que hodiernamente não se restringe apenas à necessidade de consentimento popular aos atos legislativos, mas também é tido como garantia de estabilidade, segurança e transparência nas relações entre o Fisco e os contribuintes.

Visto isso, e de acordo com as disposições iniciais da CRP, revela-se que (i) o Estado funda-se na legalidade e (ii) a validade das leis do Estado, Regiões Autônomas, poderes locais e entidades públicas dependem de sua adequação às normas constitucionais (art. 3º, nº. 2 e 3). Tais dispositivos demonstram a abrangência geral do princípio da legalidade, como valor primordial e basilar do Estado.

Por seu turno, o princípio da legalidade fiscal vem expresso nos já mencionados arts. 103, nº. 2 e 103 daquela CRP, bem como no art. 8º. da LGT¹²². Especifica a reserva de lei para instituição dos impostos e seus elementos essenciais (*nullum tributum sine lege*), competindo à Assembléia da República (salvo em caso de delegação específica ao Governo) legislar sobre a criação de impostos, sistema fiscal e regime geral das taxas e contribuições financeiras a favor de outras entidades públicas (conforme art. 165, nº. 1, alínea “i”).

¹²²“Artigo 8.º

Princípio da legalidade tributária

1 - Estão sujeitos ao princípio da legalidade tributária a incidência, a taxa, os benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes, a definição dos crimes fiscais e o regime geral das contraordenações fiscais.

2 - Estão ainda sujeitos ao princípio da legalidade tributária:

- a) A liquidação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e caducidade;
- b) A regulamentação das figuras da substituição e responsabilidade tributárias;
- c) A definição das obrigações acessórias;
- d) A definição das sanções fiscais sem natureza criminal;
- e) As regras de procedimento e processo tributário.”

Trata-se, portanto, de reserva de lei formal (exigência de lei ou decreto-lei autorizativo) e material (rigoroso detalhamento da matéria, pela ótica do princípio da tipicidade). Neste contexto, e como ressaltam J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, esse princípio conduz a outra expressão do princípio da legalidade, qual seja, a tipicidade legal (com clara e objetiva definição do imposto, sem margem para discricionariedade administrativa quanto aos seus elementos essenciais)¹²³, abarcando a necessidade de lei em sentido formal e material¹²⁴. Entretanto, vale ressaltar que tal princípio aplica-se aos impostos e regime geral das taxas e contribuições financeiras a favor de outras entidades públicas, de modo que essas últimas podem ser objeto de criação pelas respectivas entidades arrecadoras, observando os parâmetros instituídos pela lei geral.

Já no Brasil, o princípio geral da legalidade está contido no art. 5º., inciso II¹²⁵, indicando que somente o Poder Legislativo pode instituir normas genéricas e abstratas, de caráter vinculante à população. Tal dispositivo, por si só, já obrigaria a instituição e alteração dos tributos por meio de lei (aqui com as ressalvas inerentes às Medidas Provisórias, analisadas no Capítulo 6.2). Entretanto, e como mais uma forma de proteção dos direitos dos contribuintes, o art. 150, inciso I da CRFB veda a exigência ou aumento de tributo sem lei que o estabeleça¹²⁶. Por sua vez, o art. 97 do CTN complementa o dispositivo constitucional, ao estabelecer o campo reservado à lei¹²⁷.

¹²³ Obra citada, pág. 1091

¹²⁴ A reserva de lei formal exige a intervenção de lei da Assembléia da República, seja para instituir o imposto, seja para autorizar o Governo a fazê-lo (ou às Assembléias legislativas regionais ou das autarquias locais). A reserva de lei material exige que a lei detalhe, da forma mais completa possível, os aspectos relativos à incidência, taxa, benefícios fiscais e garantia dos contribuintes (descrição do tipo tributário).

¹²⁵“Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos seguintes termos: ...
II - Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;
...”

¹²⁶“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
...”

¹²⁷“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

No dizer de Luciano Amaro, o princípio da legalidade tem por fundamento os ideais de justiça e a segurança jurídica, ultrapassando a mera autorização legislativa para que o Estado possa cobrar tributos. Isso porque a lei precisa tipificar, de modo claro e taxativo (*numerus clausus*), as situações tributáveis, cuja ocorrência configura fato gerador da obrigação tributária, bem como os critérios de quantificação do tributo¹²⁸. De igual forma leciona Roque Antonio Carrazza, ressaltando que a tributação, além de se adequar aos princípios constitucionais que a informam, deve ainda considerar o direito fundamental dos contribuintes a uma vida digna (conforme CRFB, art. 10º., inciso IV)¹²⁹.

Verifica-se, portanto, que direito constitucional brasileiro, a instituição e a modificação de todos os tributos estão sujeitas à reserva de lei formal e material, ressalvadas as hipóteses de medidas provisórias e alteração de alíquotas de determinados impostos por ato do Poder Executivo ou do Senado Federal, como visto anteriormente. No entanto, importa ressaltar que as medidas provisórias devem ser posteriormente convertidas em lei, e que as alíquotas não podem ser modificadas quando e pelos motivos que entenderem o Senado ou o Poder Executivo. Ao contrário, devem ser observadas as condições previstas em lei, inclusive os limites nela estabelecidos, razão pela qual *”não configuram hipóteses de atuação discricionária da autoridade administrativa”*¹³⁰.

Nota-se, portanto, certa coincidência dos valores constitucionais relativos à legalidade e tipicidade fiscal entre Brasil e Portugal, consagrando a idéia de “autotributação”, ou “autoconsentimento”. De fato, e apesar dos diferentes sistemas de governo, tanto a

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.”

¹²⁸ Obra citada, pág. 133/135

¹²⁹ Obra citada, pág. 285

¹³⁰ Conforme Luciano Amaro, obra citada, pág. 140.

Assembleia da República (PT) quanto o Congresso Nacional (BR) são órgãos legislativos eleitos pelo povo, refletindo assim (e em tese) o consentimento dos cidadãos quanto à aprovação das leis tributárias, presumidamente justas e como expressão da vontade geral. E, de igual forma, na necessidade de estrita vinculação do tributo à lei, ou seja, não há obrigação de pagamento de tributos cuja instituição e forma de cobrança (liquidação) estejam em desacordo com as normas tributárias especificadas pelas Constituições.

Entretanto, cumpre registrar certa divergência na aplicabilidade do princípio constitucional da legalidade, entre as CRP e CRFB. De fato, registra-se que em Portugal a obrigatoriedade de observância desse princípio limita-se aos **impostos**, não sendo este aplicável às taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas (para as quais basta a existência de lei aprovando o respectivo regime geral, como já visto no Capítulo I, Título I da Parte II). Porém, e no que se refere às contribuições para a Segurança Social, cabe aqui ressaltar as diversas classificações doutrinárias apresentadas pelo direito lusitano, bem como o entendimento do STA no sentido de que as contribuições para a Segurança Social, a partir da revisão constitucional de 1982, configuram verdadeiro imposto, razão pela qual se sujeitam ao princípio da legalidade, tudo conforme exposto no Capítulo I, Título III da Parte II.

Já no Brasil o princípio da legalidade se aplica a **todos os tributos**, abrangendo impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, impostos extraordinários, as contribuições sociais e as demais contribuições previstas na CRFB (conforme discriminadas no Capítulo 4.2)¹³¹, devendo ainda ser observadas (i) a necessidade de edição de lei complementar nas hipóteses especificadas no texto constitucional, bem como (ii) a possibilidade de utilização de medida provisória, por parte do Presidente da República, com as ressalvas já registradas no presente estudo.

¹³¹ Acórdão disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12660374>

CAPÍTULO III PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE (NÃO-RETROATIVIDADE)

O princípio da irretroatividade (ou não-retroatividade, em Portugal) da lei refere-se à inaplicabilidade da lei nova a situações ou relações jurídicas pretéritas. Com efeito, presume-se que a norma jurídica produza efeitos em relação a fatos que ocorram posteriormente à sua edição, inclusive em razão do já analisado princípio da segurança jurídica (que abrange não apenas a matéria tributária, mas o ordenamento jurídico em geral). Entretanto, em determinadas circunstâncias, a lei pode aplicar-se a fatos pretéritos, quando então terá o denominado efeito retroativo (especialmente quando em benefício do cidadão). Cumpre, portanto, examinar as hipóteses que tratam da matéria, de acordo com a CRP e a CRFB.

Em Portugal, verifica-se desde logo que a Constituição consagra tal princípio em seu art. 18, n.º 3¹³², na medida em que veda a retroatividade de leis restritivas de direitos, liberdades e garantias. Essa vedação, como observa Manuel das Neves Pereira, é expressa e taxativa a partir da revisão constitucional ocorrida em 1982¹³³. E no que se refere à legislação tributária, igualmente o art. 103, n.º 3 da CRF desobriga o contribuinte ao pagamento de impostos que tenham natureza retroativa¹³⁴, o que é devidamente corroborado pelo Tribunal Constitucional¹³⁵ e pelo Supremo Tribunal Administrativo¹³⁶

¹³²“**3.** As leis restritivas de direitos, liberdades e garantias têm de revestir carácter geral e abstracto e não podem ter efeito retroactivo nem diminuir a extensão e o alcance do conteúdo essencial dos preceitos constitucionais.”

¹³³ “Introdução ao direito e às obrigações” – 4ª. Ed – 2015, Almedina;Coimbra, pág. 239

¹³⁴“**3.** Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.”

¹³⁵ Acórdão disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20000172.html>

¹³⁶ Acórdãos disponíveis em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/96a4009dc81027b180257c66004d07e1?OpenDocument&ExpandSection=1> e

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8cdbedaa8c0641a680257b2700446fbf?OpenDocument&ExpandSection=1>

Neste contexto, cabe breve análise de disposições contidas no Código Civil português, relativas à aplicação das leis no tempo. De fato, e como estabelece o art. 12, n.º. 1, daquele Código¹³⁷, como princípio geral a lei se aplica ao futuro, e ainda que lhe seja atribuído efeito retroativo, ficam assegurados os efeitos jurídicos já produzidos, no âmbito disciplinado pela lei em questão. Já o n.º. 2 do mesmo artigo traz outros princípios gerais de aplicação da legislação no tempo, regulando as hipóteses de aplicação da nova lei a relações já constituídas¹³⁸.

De outro tanto, o art. 13 do mesmo Código Civil aborda a questão das leis interpretativas, estabelecendo em seu n.º. 1 que “*A lei interpretativa integra-se na lei interpretada, ficando salvos, porém, os efeitos já produzidos pelo cumprimento da obrigação, por sentença passada em julgado, por transacção, ainda que não homologada, ou por actos de análoga natureza*”. Por esse princípio, admite-se a “*retroatividade de 2.º grau*”, onde os fatos que não se encaixem nas citadas hipóteses são regulados de acordo com a nova lei¹³⁹.

Entretanto, sabe-se que o direito fiscal contém normas próprias, e que o conteúdo da legislação civil somente lhe é aplicável (i) quando contém a definição de fato ou negócio jurídico relevante para a seara tributária ou (ii) em caráter subsidiário. Portanto, e no caso da irretroatividade, existindo normas específicas para o Direito Fiscal, estas prevalecem em caso de divergência com a legislação civil.

Sendo assim, e especificamente no que tange ao sistema fiscal, nota-se que o comando constitucional do art. 103, n.º. 3, refere-se unicamente aos **impostos**. Por outro lado, o

¹³⁷ “Artigo 12.º - (Aplicação das leis no tempo. Princípio geral)

1. A lei só dispõe para o futuro; ainda que lhe seja atribuída eficácia retroactiva, presume-se que ficam ressalvados os efeitos já produzidos pelos factos que a lei se destina a regular.

2. Quando a lei dispõe sobre as condições de validade substancial ou formal de quaisquer factos ou sobre os seus efeitos, entende-se, em caso de dúvida, que só visa os factos novos; mas, quando dispuser directamente sobre o conteúdo de certas relações jurídicas, abstraindo dos factos que lhes deram origem, entender-se-á que a lei abrange as próprias relações já constituídas, que subsistam à data da sua entrada em vigor.”

¹³⁸ A respeito das duas hipóteses reguladas pelo n. 2 do art. 12, ver Manuel das Neves Pereira, obra citada, pág. 239.

¹³⁹ De acordo com Manuel das Neves Pereira (obra citada, págs. 237/238), a retroatividade pode ser classificada em três níveis, conforme as situações que a nova lei pretende regular. A retroatividade em 3.º grau (que não respeita os “casos julgados” e os efeitos já integralmente produzidos na vigência da lei anterior) é injusta e, como tal, não deve ser admitida no Estado democrático de direito.

art. 12 da LGT repete a proibição de cobrança de **impostos** de carácter retroativo, limitando-se a dispor que nos fatos tributários de formação sucessiva, a nova legislação somente será aplicável aos fatos ocorridos após entrada em vigor ¹⁴⁰. Persiste assim, a dúvida em relação à cobrança de taxas e outras contribuições integrantes do sistema fiscal português. E no que se refere às taxas, o já mencionado RGTAL (Lei n.º. 53-E/2006, de 29 de dezembro ¹⁴¹) nada esclarece quanto a esse aspecto, apenas dispendo em seu art. 2.º. que aplicam-se subsidiariamente a Lei das Finanças Locais e a LGT.

Pois bem. Recorrendo à jurisprudência, registra-se que o Tribunal Constitucional entende que a vedação de retroatividade contida no art. 103, n.º. 3 da CRP às taxas e demais contribuições que integram o sistema fiscal. A fundamentação do Acórdão n.135/2012 é no sentido de que, ainda que o mencionado dispositivo constitucional se refira apenas aos impostos, a retroatividade das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas não é admissível em razão do princípio da proteção de confiança, implícito no art. 2.º. da CRP, que versa sobre o Estado de direito democrático¹⁴².

Sobre o tema, oportuno salientar o magistério de Sérgio Vasques, conforme citado no mencionado Acórdão:

“Mas se a origem e a letra do artigo 103.º, n.º 3, não parecem autorizar a aplicação desta proibição às leis que criem taxas ou contribuições retroativas, isso não quer dizer que o problema da retroatividade se coloque quanto a estes tributos em termos muito diversos daqueles em que se coloca quanto aos impostos. À semelhança do que sucede com os impostos, também as taxas e as

¹⁴⁰ “Artigo 12.º

Aplicação da lei tributária no tempo

1 - As normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroactivos.

2 - Se o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor.

3 - As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes.

4 - Não são abrangidas pelo disposto no número anterior as normas que, embora integradas no processo de determinação da matéria tributável, tenham por função o desenvolvimento das normas de incidência tributária.”

¹⁴¹ Lei disponível na íntegra em

http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=1995&tabela=leis&so_miolo=

¹⁴² Acórdão disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20120135.html>

modernas contribuições podem revestir natureza periódica ou de obrigação única também quanto a umas e outras sucede o legislador ou a administração lançarem sobre os contribuintes encargos com eficácia retroativa. O facto de estes tributos comutativos servirem de compensação a prestações efetiva ou presumivelmente provocadas ou aproveitadas pelo contribuinte, mitiga alguma da sua violência, mas não elimina com certeza a insegurança que resulta da sua aplicação retroativa, bastando para o efeito pensar no agravamento retroativo de uma taxa anual de ocupação do domínio público, de contribuições para a segurança social ou dos modernos tributos ambientais. Assim, se estes são tributos que escapam ao artigo 103.º, n.º 3, julgamos ainda assim que dos princípios da segurança jurídica e do Estado de Direito fundados no artigo 2.º da Constituição resulta a exclusão da sua aplicação retroativa na generalidade dos casos, ponto da maior importância numa época em que se intensifica o recurso às taxas como mecanismo de financiamento da administração pública e se multiplicam novas e modernas contribuições» (In “Manual de Direito Fiscal”, cit., pág. 297) ...”

Portanto, e com fundamento nos motivos acima expostos, entendemos que, muito embora o art. 103, n.º 3, da CRP vede a retroatividade da lei unicamente no que se refere aos impostos, tal restrição se aplica também às taxas e demais contribuições a favor de entidades públicas, seja por força da garantia contida no citado art. n. 18, n.º 3, seja pelo Estado democrático de direito (art. 2º.), invocado pelo Tribunal Constitucional. Neste contexto, entendemos a irretroatividade é requisito fundamental da lei tributária, como corolário do princípio da segurança jurídica, já analisado no presente estudo.

Quanto ao fato de o Tribunal Constitucional português vedar a irretroatividade da lei tributária com base nos princípios da proporcionalidade e da proteção da confiança, cabe ressaltar o entendimento de J. J. Gomes Canotilho ¹⁴³ e José Casalta Nabais ¹⁴⁴, no

¹⁴³ “Quer dizer: há certos efeitos jurídicos da lei nova vinculados a pressupostos ou relações iniciadas no passado (cf. Acs TC 232/1991 e 365/1991). Nestas hipóteses pode ou não ser invocado, para a obtenção de uma norma de decisão, o princípio da confiança? A resposta, em geral, aponta para uma menor intensidade normativa do princípio nas hipóteses de retroactividade inautêntica (também chamada retrospectividade ou retroactividade quanto a efeitos jurídicos) do que nos casos de verdadeira retroactividade. Todavia, a proteção do cidadão procura-se por outros meios, designadamente através dos direitos fundamentais – saber se a nova normação jurídica tocou desproporcionada, desadequada e desnecessariamente dimensões importantes dos direitos fundamentais, ou se o legislador teve o cuidado de prever uma disciplina transitória justa para as situações em causa” in “Fundamentos da Constituição” Coimbra: Almedina, 1991.

¹⁴⁴ “Com base neste princípio, o Tribunal considerou que a retroactividade das leis fiscais terá o beneplácito constitucional sempre que razões de interesse geral a reclamem e o encargo para o contribuinte não seja desproporcionado, o que acontecerá se esse encargo aparecer aos olhos dos destinatários como verossímil ou mesmo como provável. O que o legislador não poderá impor é a

sentido de que, não sendo o referido ônus desproporcional, inadequado e desnecessário ao cidadão e havendo fundamentos de interesse coletivo, pode-se aceitar no sistema jurídico de Portugal a retroatividade inautêntica da norma¹⁴⁵. No entanto, é necessário o exame da situação em concreto, de acordo com as expectativas do contribuinte que forem afetadas pela nova lei, como entende o Tribunal Constitucional ¹⁴⁶. Ainda, sendo

retroactividade que choque a consciência jurídica e frustre as expectativas fundadas dos contribuintes” in “Direito Fiscal” 6ª. ed. Coimbra: Almedina, 2010.

¹⁴⁵ Diversamente da retroatividade autêntica (incidência da lei nova sobre fatos ocorridos antes de sua entrada em vigor) na retroatividade inautêntica pretende-se a aplicação dos efeitos da nova lei a fatos cuja verificação se encontra em andamento à data da entrada em vigor da nova legislação. .

¹⁴⁶ “... Ora, os fundamentos de proibição da retroactividade respeitam à segurança dos cidadãos. Assim, tal segurança é afectada perante alterações legislativas que, no momento da prática ou ocorrência dos factos que os envolvem, nem poderiam ser previstas nem tinham que o ser. Mas tal segurança também é afectada onde o seja a vinculação do Estado pelo Direito que criou, através de alteração de situações já instituídas ou resolvidas anteriormente.

...

Ora, a proibição constitucional explícita de retroactividade em matéria fiscal não pode ser interpretada de modo que exclua o sentido forte anteriormente referido de protecção da segurança, ou seja restritivamente em termos semelhantes à jurisprudência anterior do Tribunal, como se não tivesse sido alterado o texto constitucional e apenas resultasse dos princípios gerais. Na expressa proibição de retroactividade não pode deixar de estar ínsita uma garantia forte de objectividade e auto-vinculação do Estado pelo Direito.

Deste modo, no caso *sub judicio*, Ter-se-à que concluir pela violação da proibição da retroactividade em matéria fiscal (artigo 103º, nº 3, da Constituição) pela norma interpretativa que a si mesma confere eficácia relativamente a factos anteriores à sua entrada em vigor - o questionado artigo 28º, nº 7, da Lei nº 10-B/96, de 23 de Março.”Acórdão disponível na íntegra em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20000172.html>

“5. No seu Acórdão n.º 128/09 (disponível na página Internet do Tribunal em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>), o Tribunal Constitucional afirmou:

...

“A proibição expressa da retroactividade da lei fiscal não tornou inútil a eventual aplicação, a matérias de natureza tributária, do parâmetro da protecção da confiança. Como diz Casalta Nabais (Cfr. “*Direito Fiscal*”, 3ª Edição, Almedina, Coimbra, p. 149), a *protecção da confiança* não foi absorvida pelo novo preceito constitucional. Ao textualizar a proibição de normas fiscais retroactivas, a Constituição conferiu uma especial *corporização* ao princípio, corporização essa que se traduz na *necessária ausência de ponderações sempre que ocorram casos* [de leis tributárias] *que sejam retroactivas em sentido próprio ou autêntico*. Nesses casos – nos quais, recorde-se, se não inclui o presente – não há lugar a ponderações: a norma retroactiva é, por força do nº 3 do artigo 103º, inconstitucional. Mas tal não significa que, por causa disso, se tenha esgotado ou exaurido a «utilidade» do princípio da confiança em matéria tributária. Pode haver outras situações – de retroactividade imprópria, ou até de não retroactividade – que convoquem a questão constitucional que é resolvida pela tutela da confiança”.

...

“No Acórdão n.º 287/90, de 30 de Outubro, o Tribunal estabeleceu já os limites do princípio da protecção da confiança na ponderação da eventual inconstitucionalidade de normas *dotadas* de «retroactividade inautêntica, retrospectiva». Neste caso, à semelhança do que sucede agora, tratava-se da aplicação de uma lei nova a factos novos havendo, todavia, um contexto anterior à ocorrência do facto que criava, eventualmente, expectativas jurídicas. Foi neste aresto ainda que o Tribunal procedeu à distinção entre o tratamento que deveria ser dado aos casos de «retroactividade autêntica» e o tratamento a conferir aos casos de «retroactividade inautêntica» que seriam, disse-se, tutelados apenas à luz do princípio da confiança enquanto decorrência do princípio do Estado de direito consagrado no artigo 2.º da Constituição.

tormentosa a questão da retroatividade da lei fiscal, registra-se que mesmo no Tribunal Constitucional existem entendimentos divergentes mesmo em relação a casos concretos, como se pode verificar do extenso Acórdão n.º. 399/2010, que analisou aumento da taxa de IRS instituída pela Lei n.º. 11/2010, de 15 de junho¹⁴⁷.

Já a CRFB estabelece em seu art. 5º que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (inciso XXXVI), e que “*não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal*” (inciso XXXIX). Trata-se, portanto, de uma irretroatividade relativa e genérica. Neste sentido, o STF entende que a CRFB não adotou o princípio da irretroatividade como postulado absoluto e inderrogável, ou seja, a Lei Maior admite a retroatividade da lei quando esta não gere nem configure restrição gravosa: (1) à pessoa (*status libertatis*) - art. 5º. inciso XL “*a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu*”; (2) à subordinação do contribuinte ao Estado em matéria tributária - *status subjectionis*, art. 150, III, “a”; e (3) à segurança jurídica no plano das relações sociais – “*a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*” - art. 5º., inciso XXXVI¹⁴⁸. Entretanto, e especificamente, a vedação de retroatividade da lei fiscal é regulada pelo art. 150, inciso

De acordo com esta jurisprudência sobre o princípio da segurança jurídica na vertente material da confiança, para que esta última seja tutelada é necessário que se reúnam dois pressupostos essenciais:

a) a afectação de expectativas, em sentido desfavorável, será inadmissível, quando constitua uma mutação da ordem jurídica com que, razoavelmente, os destinatários das normas dela constantes não possam contar; e ainda

b) quando não for ditada pela necessidade de salvaguardar direitos ou interesses constitucionalmente protegidos que devam considerar-se prevalentes (deve recorrer-se, aqui, ao princípio da proporcionalidade, explicitamente consagrado, a propósito dos direitos, liberdades e garantias, no n.º 2 do artigo 18.º da Constituição).

Os dois critérios enunciados (e que são igualmente expressos noutra jurisprudência do Tribunal) são, no fundo, reconduzíveis a quatro diferentes requisitos ou “testes”. Para que haja lugar à tutela jurídico-constitucional da «confiança» é necessário, em primeiro lugar, que o Estado (mormente o legislador) tenha encetado comportamentos capazes de gerar nos privados «expectativas» de continuidade; depois, devem tais expectativas ser legítimas, justificadas e fundadas em boas razões; em terceiro lugar, devem os privados ter feito planos de vida tendo em conta a perspectiva de continuidade do «comportamento» estadual; por último, é ainda necessário que não ocorram razões de interesse público que justifiquem, em ponderação, a não continuidade do comportamento que gerou a situação de expectativa.

Este princípio postula, pois, uma ideia de protecção da confiança dos cidadãos e da comunidade na *estabilidade* da ordem jurídica e na *constância* da actuação do Estado. Todavia, a confiança, aqui, não é uma confiança qualquer: se ela não reunir os quatro requisitos que acima ficaram formulados a Constituição não lhe atribui protecção...”

Acórdão disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20100085.html>

¹⁴⁷ Acórdão disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20100399.html>

¹⁴⁸ <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346493>

III, alínea “a”¹⁴⁹, como princípio inafastável, ou seja, a instituição ou aumento de tributos somente pode atingir fatos geradores futuros.

Visto isso, e particularmente no que se refere às denominadas leis interpretativas, Luciano Amaro afirma que: *“A doutrina tem-se dedicado à tarefa impossível de conciliar a retroação da lei interpretativa com o princípio constitucional da irretroatividade, afirmando que a lei interpretativa deve limitar-se a “esclarecer” o conteúdo da lei interpretada, sem criar obrigações novas, pois isso seria inconstitucional. Segundo já afirmamos noutra ocasião, a lei “interpretativa” sofre todas as limitações aplicáveis às leis retroativas, e, portanto, é inútil”*¹⁵⁰. Essa é a mesma conclusão de Gaston Jèze, citado pelo STF, ao afirmar que a lei é supérflua quando nada de novo contém; se contém, é lei nova, não podendo retroagir nas hipóteses previstas na CRFB¹⁵¹.

Portanto, a retroatividade das leis interpretativas é admissível quando estas forem realmente interpretativas (ou seja, se tiverem por objeto exclusivamente a elucidação de algum dispositivo legal) e não prejudicarem os contribuintes, especialmente em razão dos princípios constitucionais da irretroatividade e da segurança jurídica.

Neste ponto, oportuno salientar que o CTN estabelece que *“a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando expressamente interpretativa, sendo excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados”* (art. 106, inciso I). Analisando a questão o Superior Tribunal de Justiça já se posicionou pela aplicabilidade do citado artigo desde que não prejudique os contribuintes, conforme se extrai dos seguinte precedentes: *“A lei tributária mais benéfica e aquelas meramente interpretativas*

¹⁴⁹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

...”

¹⁵⁰ Obra citada, pág. 229/230

¹⁵¹ Acórdão disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346493>

*retroagem, a teor do disposto nos incisos I e II, do art. 106, do CTN*¹⁵². Ou seja, se a norma nova for mais gravosa, não pode retroagir.

Sendo assim, conclui-se que, em certas circunstâncias excepcionais, admite-se a retroatividade da lei, tanto em Portugal (especialmente se presente o interesse público e o encargo do contribuinte não for desproporcional), quanto no Brasil (onde, por exemplo, o inciso II do já citado art. 106 do CTN é claro ao estabelecer as hipóteses de retroatividade benéfica da lei, nas hipóteses em que o fato ainda não está definitivamente julgado ¹⁵³).

CAPÍTULO IV PRINCÍPIOS DA ANUALIDADE E ANTERIORIDADE

O Estado democrático de direito tem profundas raízes em princípios constitucionais, buscando a existência de um sistema jurídico estável e previsível, para alcance da segurança e justiça sociais. Neste contexto, o princípio da anualidade poderia ser similar nos países em análise; entretanto, e atualmente, no Brasil refere-se especificamente às questões orçamentárias, buscando o direito tributário arrimo no princípio da anterioridade, como será adiante analisado. Porém, é fato que tanto a anualidade quanto a anterioridade fazem logo invocar os princípios da legalidade, da segurança jurídica e da não surpresa do contribuinte¹⁵⁴, sendo que pelo princípio da anualidade a lei orçamentária precisa conter o planejamento das receitas e despesas

¹⁵² Texto integral disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=395651&num_registro=200200746418&data=20030324&formato=PDF

¹⁵³ “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

¹⁵⁴ No dizer de Eduardo Maneira (*in* “Direito Tributário. Princípio da Não-Surpresa”. Belo Horizonte: Livraria Del Rey Editora: Minas Gerais., 1994, pág. 237): “O princípio da não-surpresa está intimamente ligado aos princípios concretizadores do Estado de Direito: legalidade e segurança jurídica. [...]. Ampara-se na legítima aspiração da sociedade em conhecer, com antecedência, o ônus tributário que lhe será exigido – segurança jurídica. A não-surpresa funciona como limitação ao poder de tributar, ou seja, atua como mecanismo de proteção jurídica destinado a tutelar os direitos subjetivos dos contribuintes. É subprincípio do princípio da legalidade e confere a este último maior concretude e densidade.”

)

pretendidas pelo Estado para o exercício financeiro subsequente (sendo coincidentes os exercícios financeiros adotados por Portugal e pelo Brasil, ou seja, de 1º. de janeiro a 31 de dezembro de cada ano).

SEÇÃO I PRINCÍPIO DA ANUALIDADE

Como já visto no presente estudo, as normas relativas ao orçamento estão dispostas nos arts. 105 e 107 da CRP, sendo claras a respeito dos impostos e demais tributos (receitas do Estado, incluindo a Segurança Social). A necessidade de inscrição orçamental é referida por J.J. Canotilho e Vital Moreira como “*princípio da autorização parlamentar anual da cobrança de impostos*”, inerente à “*constituição fiscal e orçamental do Estado de direito democrático*”, implicitamente garantido pela CRP. Neste contexto, assinalam os autores que não basta que a instituição do imposto seja feita por lei, com observância de todas as normas aplicáveis à espécie. Para que se torne devido, sua cobrança tem que estar prevista no orçamento do respectivo ano. Caso não haja prévia inscrição orçamental, fica suspensa a eficácia da lei instituidora do imposto¹⁵⁵.

Neste ponto, e tendo em conta as particularidades do regime político-administrativo adotado por Portugal, cabe registrar que, no que se refere à matéria fiscal constante da Lei do Orçamento, entende o Tribunal Constitucional que a autorização da Assembleia da República para edição de Decreto-lei por parte do Governo caduca com o fim do respectivo exercício financeiro (ano econômico), não podendo se projetar além deste ¹⁵⁶.

Já no Brasil as questões orçamentárias estão disciplinadas pelos arts. 165 e 166 da CRFB, prevendo a edição do Plano Plurianual (plano de médio prazo – 4 anos – que estabelece as diretrizes, objetivos e metas a serem cumpridos pelo Estado), da Lei de Diretrizes Orçamentárias¹⁵⁷ e da Lei de Orçamento Anual. As alterações pretendidas

¹⁵⁵ Obra citada, págs. 1093/1094.

¹⁵⁶ Acórdão disponível em <http://www.dgsi.pt/atco1.nsf/904714e45043f49b802565fa004a5fd7/650d7fffb5f6411b8025682d006447c3?OpenDocument>

¹⁵⁷ A LDO é anual, e tem os seguintes prazos para elaboração: até 15 de abril, o Governo deve encaminhar sua proposta de LDO ao Legislativo. Este, após sua análise e emenda, deve devolvê-la ao Executivo até o término da primeira sessão legislativa, 30 de junho (CRFB, art. 57). Caso o projeto de LDO não seja aprovado até então, o Poder Legislativo não pode entrar em recesso. Com base na LDO são elaborados os Orçamentos Anuais.

para a legislação tributária devem constar da Lei de Diretrizes Orçamentárias (que busca sintonizar a Lei de Orçamento Anual com o Plano Plurianual de Despesas), orientando a elaboração dos orçamentos fiscal e da seguridade social ¹⁵⁸. Tais regras são de equivalente valia nas demais unidades da federação brasileira (Estados e Municípios), sendo o fenômeno tratado por “paralelismo” pela Câmara dos Deputados ¹⁵⁹.

Entretanto, deve-se ter em conta que atualmente o princípio da anualidade diz respeito ao direito financeiro e orçamentário brasileiro, muito embora estivesse consagrado nas anteriores Constituições, que exigiam “*prévia autorização orçamentária*” para que o

¹⁵⁸ Para compreensão básica do sistema orçamentário brasileiro, oportuna a leitura dos seguintes dispositivos constitucionais:

“Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias;

III - os orçamentos anuais.

§ 1º A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

§ 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subseqüente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

§ 3º O Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária.

§ 4º Os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos nesta Constituição serão elaborados em consonância com o plano plurianual e apreciados pelo Congresso Nacional.

§ 5º A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

§ 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

§ 7º Os orçamentos previstos no § 5º, I e II, deste artigo, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional.

§ 8º A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

...”

¹⁵⁹ “Há um conceito que resume o que acontece nos orçamentos do Brasil: paralelismo. Isso significa que o que acontece no governo federal ocorre também nos estados e municípios. Como dito, a União tem seu próprio PPA e sua própria LDO; cada estado, o DF e cada município, idem. De igual modo, deve haver uma lei orçamentária para cada ente da Federação.” Texto disponível em <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/entenda/cartilha/cartilha.pdf>

tributo pudesse ser cobrado em cada exercício (como no art. 153, parágrafo 29, da Constituição Federal de 1967). Neste aspecto, cabe ressaltar ainda que, com a Emenda Constitucional nº. 1, de 1969, esse princípio foi novamente alterado, para exigir a necessidade de “*lei anterior ao exercício financeiro*” para a cobrança de tributos. Portanto, nenhum tributo poderia ser exigido, em cada exercício financeiro, sem prévia previsão orçamentária.

Entretanto, e com a promulgação da CRFB em 1988, trazendo o novel princípio da anterioridade - que será adiante analisado -, houve (e ainda há) quem confunda esses dois princípios, que na verdade são inteiramente distintos. A esse respeito, há doutrina – com a qual concordamos - afirmando que o princípio da anualidade seria um *plus* em relação ao princípio da anterioridade (pois compreenderia a anterioridade da lei e a autorização orçamentária), muito embora a vigente CRFB tenha consagrado apenas o princípio da anterioridade em matéria tributária, reservando a anualidade para as questões orçamentárias¹⁶⁰. E, ainda, que com a vigente CRFB, o princípio da anualidade é aplicável ao direito financeiro/orçamentário, mas não ao tributário¹⁶¹. A respeito do tema, o STF se posicionou no sentido de que a regra de autorização orçamentária para arrecadação de tributos (princípio da anualidade) já não tem aplicação no ordenamento jurídico vigente¹⁶².

Visto isso, passa-se ao exame do princípio da anterioridade, previsto no art. 150, inciso III, alíneas “b” e “c” da CRFB, o qual não encontra correspondência na CRP.

¹⁶⁰ Roque Antonio Carrazza, obra citada, págs. 245/249.

¹⁶¹ Conforme Paulo de Barros Carvalho, com a ressalva de texto anterior à Emenda Constitucional 42/2003, que instituiu a anterioridade nonagesimal : “Ainda remanesce o hábito de mencionar-se o princípio da anualidade, no lugar da anterioridade, o que, a bem de rigor, substancia erro vitando. Aquele primeiro (anualidade) não mais existe no direito positivo brasileiro, de tal sorte que uma lei instituidora ou majoradora de tributos pode ser aplicada no ano seguinte, a despeito de não haver específica autorização orçamentária. Para tanto, é suficiente que o diploma legislativo entre em vigor no tempo que antecede ao início do exercício financeiro em que se pretenda efetuar a cobrança da exação criada ou aumentada.” in “Curso de Direito Tributário”, São Paulo:Ed. Saraiva, 12ª. ed, 1999, p. 155;

e, ainda, Mizabel Derzi: “A expressão anualidade, que alguns, como Aliomar Baleeiro, continuam usando, mesmo após as modificações na extensão do princípio, introduzidas nas reformas constitucionais de 1965, 1969 e na Constituição de 1988, é ambígua. Mostra-se inadequada para designar a eficácia e aplicabilidade das leis tributárias em geral, que independem de autorização anual dada pela lei orçamentária. Nesse aspecto, o princípio da anterioridade substitui o antigo princípio da autorização orçamentária” in Aliomar Baleeiro, Misabel Abreu Machado Derzi (atualizadora), “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, Rio de Janeiro:Ed. Forense, 7ª. ed., 1999, p. 47.

¹⁶² Acórdão disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=616635>

SEÇÃO II PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE (BRASIL)

Como dito acima, a exigibilidade dos tributos em relação à anterioridade da respectiva lei instituidora ou modificadora matéria é atualmente disciplinada pelo art. 150, inciso III, alíneas “b” e “c” da CRFB¹⁶³, sendo hipótese diversa do princípio da anualidade (o qual prevê que a lei orçamentária anual deverá contemplar o orçamento fiscal e da seguridade social - art. 165, parágrafo 5º., incisos I e III).

Pois bem. Ultrapassado o ponto relativo à anualidade, cabe ressaltar que a CRFB em vigor exige (com algumas exceções), lei anterior ao exercício em que o tributo será criado ou aumentado (art. 150, inciso III, alínea “b”). No dizer de Luciano Amaro, “*Foi requerida, em suma, a anterioridade da lei em relação ao exercício financeiro em que o tributo será cobrado. Daí falar-se no princípio da anterioridade*”¹⁶⁴. Ou seja, por esse princípio fica expressamente vedada a cobrança de tributo (novo ou modificado) no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a respectiva lei. A exigência fiscal somente poderá ocorrer no exercício financeiro subsequente, quando a lei terá então garantida sua eficácia.

Esse princípio, como leciona Roque Antonio Carraza, é corolário do princípio da segurança jurídica, na medida em que possibilita ao contribuinte conhecer antecipadamente os tributos que deverá pagar no exercício seguinte, impedindo assim a “tributação de surpresa”. Alcança fatos futuros, no que difere da irretroatividade (que protege fatos passados)¹⁶⁵.

¹⁶³“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...

III - cobrar tributos:

...

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

...”

¹⁶⁴ Obra citada, pág. 145

¹⁶⁵ Obra citada, pág. 231

Além disso, e com a redação da Emenda Constitucional nº. 42/2003, existe ainda a necessidade de observância do prazo de 90 (noventa) dias após a publicação da lei, para que esta se torne eficaz¹⁶⁶, produzindo seus regulares efeitos. De fato, a partir daquela Emenda Constitucional, acrescentando a alínea “c” ao inciso III do art. 150, a exigência do tributo somente pode ocorrer, no mínimo, após 90 (noventa) dias de publicação da lei que o instituiu ou aumentou. Esse princípio é referido como “*anterioridade qualificada*”, “*anterioridade nonagesimal*”, “*anterioridade especial*”, etc., e significa não apenas que a lei tributária é eficaz a partir do exercício financeiro seguinte ao de sua edição, mas também precisa aguardar o lapso de noventa dias contados de sua publicação para produzir efeitos. Tal exigência é extremamente salutar, pois extingue antigas práticas relativas à aprovação de uma lei instituidora ou majoradora de tributo nos últimos dias do exercício financeiro, para produção de efeitos praticamente imediatos (como no primeiro dia do exercício financeiro seguinte).

Entretanto, existem exceções à regra geral da anterioridade (ou seja, existem hipóteses que se sujeitam apenas à anterioridade nonagesimal), notadamente as denominadas contribuições sociais, como no caso daquelas previstas no art. 195 da CRFB (contribuição para a Seguridade Social) e as devidas ao Programa de Integração Social (PIS), nos termos do art. 149 do mesmo texto constitucional. Neste sentido não se identificam divergências doutrinárias, sendo que o STF já pacificou a jurisprudência sobre o tema, no que se refere à necessidade de observância apenas da anterioridade nonagesimal, para o caso daquelas contribuições sociais¹⁶⁷, principalmente em razão do contido no art. 195, parágrafo 6º. da CRFB, *in verbis*: “*As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b*”.

¹⁶⁶ Por eficácia entende-se o momento em que a lei já vigente pode ser aplicada, ou seja, passa a produzir efeitos concretos.

¹⁶⁷ Acórdãos disponíveis em

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152>

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=280646>

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5426265>

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11006992>

Por fim, e além das exceções previstas no art. 150, parágrafo 1º.¹⁶⁸, existem outras disposições constitucionais que ensejam a aplicação dessa regra excepcional. Como bem leciona Luciano Amaro, existem tributos que se sujeitam a ambas as exigências temporais (lei publicada no exercício anterior e com antecedência de 90 dias à sua eficácia), outros que somente se submetem a uma ou a outra exigência e outros que sofrem essa restrição no todo ou em parte do respectivo fato gerador¹⁶⁹. Porém, qualquer que seja a situação a que se submetam os tributos, em relação à anterioridade¹⁷⁰, cabe ressaltar que todos eles estão sujeitos ao princípio da irretroatividade, que não comporta exceções (ao proteger fatos passados).

Ante o exposto neste Capítulo, pode-se concluir que tanto em Portugal quanto no Brasil, o orçamento anual deve conter as despesas e receitas estimadas pelo Estado para o exercício subsequente. Todavia, em Portugal os tributos devem estar previamente inscritos na lei orçamentária, sob pena de se tornarem inexigíveis no período em causa. No Brasil, as alterações pretendidas na legislação tributária devem estar contidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias, e o orçamento anual traz a previsão de recursos a serem arrecadados (incluindo os tributos), mas não há impedimento de ordem constitucional a que tributos sejam posteriormente instituídos ou modificados, sem prévia inscrição

¹⁶⁸ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...

III - cobrar tributos:

...

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

...

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I;

...”

¹⁶⁹ Como exemplos, esclarece o autor que excetuam-se de ambas as exigências os tributos de caráter extrafiscal, como o II, IE e IOF (que também não se sujeitam ao princípio da estrita legalidade, já que podem ter suas alíquotas modificadas por ato do Poder Executivo, nas condições definidas por lei) e são imediatamente exigíveis. De igual forma, no que se refere ao “empréstimo compulsório”, tributo previsto no art. 150, parágrafo 1º. c/c art. 148, inciso I, já analisado no presente estudo (obra citada, pág. 148)

¹⁷⁰ Por tratar de matéria disciplinada na CRFB, sem correspondência em Portugal, não será aqui feita minuciosa análise sobre as posições doutrinárias e jurisprudenciais sobre a eficácia da lei em relação à anterioridade nonagesimal (ou seja, a partir de quando produzirá efeitos) em relação à diversas hipóteses considerando o tipo de tributo ou a data de publicação da lei que o instituiu ou modificou.

orçamental, observada a aplicação do princípio da anterioridade, nos moldes acima descritos.

CAPÍTULO V PRINCÍPIO DA ISONOMIA/IGUALDADE

A igualdade é um direito fundamental do cidadão, garantida pelo art. 7º. da Declaração Universal dos Direitos do Homem¹⁷¹ proclamada pela Assembleia Geral da Organização das Nações Unidas em 10 de dezembro de 1948¹⁷². E o princípio dela decorrente coincide nas Constituições portuguesa e brasileira, como se passa a demonstrar.

A CRP é taxativa quanto à observância dessa Declaração no que tange à interpretação dos direitos fundamentais¹⁷³, e estabelece como uma das tarefas do Estado a promoção da “*igualdade real entre os portugueses*” (art. 9º., alínea “d”); ao mesmo tempo, consagra o princípio da igualdade perante a lei, proibindo discriminações (art. 13)¹⁷⁴.

No que se refere à seara fiscal, o art. 104 da CRP fixa as seguintes diretrizes: (i) o IRS visa a diminuição das desigualdades e (ii) a tributação sobre o património deve colaborar para a igualdade entre os cidadãos. Essas normas constitucionais revelam a função social implícita na aplicação do princípio da igualdade, como salientam J.J. Canotilho e Vital Moreira¹⁷⁵.

¹⁷¹ “Todos são iguais perante a lei e, sem distinção, têm direito a igual protecção da lei. Todos têm direito a protecção igual contra qualquer discriminação que viole a presente Declaração e contra qualquer incitamento a tal discriminação.”

¹⁷² Como resultado do reconhecimento das atrocidades cometidas durante a 2ª Guerra Mundial, esse documento “... é a base da luta universal contra a opressão e a discriminação, defende a igualdade entre as pessoas e reconhece direitos humanos”. Informações disponíveis em <http://www.brasil.gov.br/cidadania-e-justica/2009/11/declaracao-universal-dos-direitos-humanos-garante-igualdade-social>

¹⁷³ “Artigo 16.º (Âmbito e sentido dos direitos fundamentais)

...

2. Os preceitos constitucionais e legais relativos aos direitos fundamentais devem ser interpretados e integrados de harmonia com a Declaração Universal dos Direitos do Homem”

¹⁷⁴ “Artigo 13.º (Princípio da igualdade)

1. Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei.

2. Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação sexual.”

¹⁷⁵ “A obrigação de diferenciação para se compensar a desigualdade e de oportunidades significa que o princípio da igualdade tem uma função social, o que pressupõe o dever de eliminação ou atenuação, pelos

Já a CRFB consagra o princípio da igualdade no art. 5º., *caput* e inciso I¹⁷⁶ e art. 19, inciso III¹⁷⁷, estabelecendo como objetivo fundamental do Estado a “*redução das desigualdades sociais e regionais*” (art. 3º., inciso III). Para a área tributária, e a exemplo de Portugal, o art. 150, inciso II, da CRFB veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibindo discriminações em determinadas circunstâncias¹⁷⁸. Sobre o tema, oportuno registrar a decisão do STF ao julgar procedente Ação Direta de Inconstitucionalidade relativa a lei que concedia isenção de custas e emolumentos judiciais e extrajudiciais a membros e servidores do Poder Judiciário¹⁷⁹.

Entretanto, existe a outra vertente do princípio, que consagra a máxima de Aristóteles, no sentido de “*tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade*”, e está entrelaçado com o princípios da capacidade contributiva/

poderes públicos, das desigualdades sociais, econômicas e culturais, a fim de se assegurar uma igualdade jurídico-material. É neste sentido que se devem interpretar algumas normas da Constituição que estabelecem “discriminações positivas”. Obra citada, p. 341/342

¹⁷⁶“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;

...”

¹⁷⁷ “Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...

III - criar distinções entre brasileiros ou preferências entre si.”

¹⁷⁸“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

...”

¹⁷⁹ “EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 240 DA LEI COMPLEMENTAR 165/1999 DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE. ISENÇÃO DE CUSTAS E EMOLUMENTOS AOS MEMBROS E SERVIDORES DO PODER JUDICIÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 150, II, DA CONSTITUIÇÃO. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE.

I – A Constituição consagra o tratamento isonômico a contribuintes que se encontrem na mesma situação, vedando qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida (art. 150, II, CF).

II – Assim, afigura-se inconstitucional dispositivo de lei que concede aos membros e servidores do Poder Judiciário isenção no pagamento de custas e emolumentos pelos serviços judiciais e extrajudiciais.

III – Ação direta julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade do art. 240 da Lei Complementar 165/199 do Estado do Rio Grande do Norte.” Íntegra do Acórdão disponível em

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=621429>

progressividade, que será adiante seguir analisado. É, portanto, princípio que determina a legítima diferenciação de tratamento às pessoas, em razão de situações específicas (evidentemente que em patamares proporcionais). Neste diapasão, entende-se que devem ser tratados com igualdade aqueles que tiverem a mesma capacidade contributiva e de modo desigual aqueles que possuem diferentes riquezas, e portanto diferentes capacidades contributivas. No dizer de Glória Teixeira, “*não discriminar implica tratar igualmente o que é igual ou diferentemente o que é diferente*”¹⁸⁰.

Ainda, o princípio da igualdade, como direito fundamental do homem, não apenas está voltado ao legislador¹⁸¹, mas também significa que qualquer pessoa que se enquadre na hipótese descrita em lei ficará sujeita à sua incidência. A respeito do tema, e ao analisarem o já mencionado art. 13 da CRP, J. J. Canotilho e Vital Moreira asseveram que compete ao legislador definir as situações que servirão de parâmetro para o tratamento igual ou desigual (de acordo com os limites constitucionais, sob pena de violação do princípio da igualdade, na vertente de proibição de arbítrio)¹⁸². No mesmo sentido, Roque Antonio Carrazza, ao afirmar que a lei tributária pode distinguir situações, desde que não baseadas em fatos ou hipóteses tidos pela Constituição como “*insuscetível de aceitar distinções*”¹⁸³, tais como cor, sexo ou raça.

¹⁸⁰ “Manual de Direito Fiscal”, 3ª ed.. Coimbra: Edições Almedina, 2015, p. 70.

¹⁸¹ A respeito do princípio da igualdade, leciona Celso Antonio Bandeira de Mello: “... é a norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador. Deveras, não só perante a norma posta se nivelam os indivíduos, mas, a própria edição dela assujeita-se ao dever de dispensar tratamento equânime às pessoas. A lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos. Este é conteúdo político-ideológico absorvido pelo princípio da igualdade e juridicizado pelos textos constitucionais em geral, ou de todo modo assimilado pelos sistemas normativos vigentes. Em suma: dúvidas não padece que, ao se cumprir uma lei, todos os abrangidos por ela, não de receber tratamento parificado, sendo certo, ainda, que ao próprio ditame legal é interdito diferir disciplinas diversas para situações equivalentes.” in “Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade”. São Paulo: Malheiros, 2008, pág. 9-10.

¹⁸² “O princípio da igualdade exige positivamente um tratamento igual de situações de facto iguais e um tratamento diverso de situações de facto diferentes. Porém, a vinculação jurídico-material do legislador ao princípio da igualdade não elimina a liberdade de conformação legislativa, pois a ele pertence, dentro dos limites constitucionais, definir ou qualificar as situações de facto ou as relações da vida que não-de funcionar como elementos de referência a tratar igual ou desigualmente. Só quando os limites externos da “discricionariedade legislativa” são violados, isto é, quando a medida legislativa não tem adequado suporte material, é que existe uma “infração” do princípio da igualdade enquanto proibição do arbítrio”. Obra citada, pág. 339.

¹⁸³ Obra citada, pág. 497.

O mesmo autor ressalta, entretanto, que a distinção entre contribuintes, em razão de sua situação econômica, é essencial no ordenamento jurídico, especialmente em matéria de impostos (como acontece, por exemplo, no IR/IRS, onde pessoas com maior capacidade contributiva são proporcionalmente mais tributadas que aquelas que auferem menores rendimentos)¹⁸⁴.

Em síntese, tanto em Portugal quanto no Brasil a aplicação do princípio da igualdade (ou isonomia) não significa tratamento igual em toda e qualquer situação jurídica, admitindo tratamento desigual em situações específicas (ou distintas)¹⁸⁵. No entanto, essa diferenciação tem limites a serem observados, como bem entende o Tribunal Constitucional, afirmando que *“A dimensão da desigualdade do tratamento tem que ser proporcionada às razões que justificam esse tratamento desigual, não podendo revelar-se excessiva”*¹⁸⁶.

¹⁸⁴ Como ocorre, por exemplo, em relação aos comandos contidos nos arts. 151, inciso I, e 152 da CRFB, respectivamente:

“Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

...” e

“Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.”.

No que tange ao art. 152, supra transcrito, cabe registrar a Súmula n. 569 do STF, que veda a diferenciação de alíquotas do ICMS nas operações interestaduais, baseada no fato de o destinatário ser ou não contribuinte desse imposto: “É inconstitucional a discriminação de alíquotas do imposto de circulação de mercadorias nas operações interestaduais, em razão de o destinatário ser, ou não, contribuinte.”

¹⁸⁵ Como recentemente entendeu o STF: “... O Colegiado entendeu que o princípio da isonomia, refletido no sistema constitucional tributário (CF/1988, arts. 5º e 150, II), não se resume ao tratamento igualitário em toda e qualquer situação jurídica. Refere-se, também, à implementação de medidas com o escopo de minorar os fatores discriminatórios existentes, com a imposição, por vezes, em prol da igualdade, de tratamento desigual em circunstâncias específicas...” RE 640.905 in <http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigoBd.asp#visualizar>

¹⁸⁶ Conforme Acórdão n. 353/2012, que declarou a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, por violação do princípio da igualdade, consagrado no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa, das normas constantes dos artigos 21.º e 25.º, da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro (Orçamento do Estado para 2012), a qual que determinou a “suspensão do pagamento” de subsídios de férias e de Natal:

“... ”

O princípio da igualdade na repartição dos encargos públicos, enquanto manifestação específica do princípio da igualdade, constitui um necessário parâmetro de atuação do legislador. Este princípio deve ser considerado quando o legislador decide reduzir o défice público para salvaguardar a solvabilidade do Estado. Tal como recai sobre todos os cidadãos o dever de suportar os custos do Estado, segundo as suas capacidades, o recurso excepcional a uma medida de redução dos rendimentos daqueles que auferem por verbas públicas, para evitar uma situação de ameaça de incumprimento, também não poderá ignorar os

CAPÍTULO VI

PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA – PROGRESSIVIDADE, PROPORCIONALIDADE E PERSONALIZAÇÃO

Como visto anteriormente, o princípio constitucional da igualdade permeia todo o ordenamento jurídico, e na esfera tributária acarreta a obrigação universal de todos os cidadãos ao pagamento de impostos. No entanto, uma das vertentes do desse princípio da igualdade é a proibição do arbítrio, de forma que devem ser tratadas de forma igual as situações iguais, e de forma desigual as situações desiguais, na medida de sua desigualdade. Neste contexto, pode-se dizer que a obrigação de pagar impostos é mensurada pela capacidade contributiva, que equivale a critério de graduação, na medida em que determina equitativa distribuição dos ônus fiscais entre os contribuintes. Ou seja, de um modo progressivo, quem tem a mesma capacidade contributiva paga igual (igualdade horizontal) e quem tem maior capacidade contributiva paga mais (igualdade vertical), tudo em busca da igualdade tributária e justiça fiscal. Na lição de Ricardo Lobo Torres, a capacidade contributiva está relacionada ao preceito desenvolvido por Ulpiano: *suum cuique tribuere* (dar a cada um o que é seu)¹⁸⁷.

limites impostos pelo princípio da igualdade na repartição dos inerentes sacrifícios. Interessando a sustentabilidade das contas públicas a todos, todos devem contribuir, na medida das suas capacidades, para suportar os reajustamentos indispensáveis a esse fim.

...

Mas, obviamente, a liberdade do legislador recorrer ao corte das remunerações e pensões das pessoas que auferem por verbas públicas, na mira de alcançar um equilíbrio orçamental, mesmo num quadro de uma grave crise económico-financeira, não pode ser ilimitada. A diferença do grau de sacrifício para aqueles que são atingidos por esta medida e para os que não o são não pode deixar de ter limites.

Na verdade, a igualdade jurídica é sempre uma igualdade proporcional, pelo que a desigualdade justificada pela diferença de situações não está imune a um juízo de proporcionalidade. A dimensão da desigualdade do tratamento tem que ser proporcionada às razões que justificam esse tratamento desigual, não podendo revelar-se excessiva.

Como se pode ler nos acórdãos n.º 39/88 e 96/05, deste Tribunal (acessíveis em [tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt)): A igualdade não é, porém igualitarismo. É antes igualdade proporcional. Exige que se tratem por igual as situações substancialmente iguais e que, a situações substancialmente desiguais se dê tratamento desigual, mas proporcionado.

...” Acórdão disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20120353.html>

Ainda no mesmo sentido, o Acórdão n. 187/2013 do Tribunal Constitucional (*in* <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130187.html>), que faz expressa referência ao Acórdão n. 47/210, *verbis*: “... De acordo com o sentido reiterado e uniforme da jurisprudência deste Tribunal, “só podem ser censuradas, com fundamento em lesão do princípio da igualdade, as escolhas de regime feitas pelo legislador ordinário naqueles casos em que se prove que delas resultam diferenças de tratamento entre as pessoas que não encontrem justificação em fundamentos razoáveis, perceptíveis ou inteligíveis, tendo em conta os fins constitucionais que, com a medida da diferença, se prosseguem” (acórdão n.º 47/2010)...”

¹⁸⁷ Ricardo Lobo Torres, “Curso de direito financeiro e tributário”, Rio de Janeiro:Renovar, 1993, pág. 79. A título de esclarecimento, registra-se o integral preceito de Ulpiano: “*Iuris praecepta sunt haec:*

Muito embora a CRP não faça referência nominal ao princípio da capacidade contributiva, entende-se pela sua aplicação em razão do princípio da igualdade, na medida em que cada um deve pagar impostos de acordo com seus rendimentos¹⁸⁸. Neste contexto, o art. 104 (n.ºs. 1 e 3), é taxativo ao determinar que: (i) o IRS é progressivo, considerando não apenas as necessidades, mas também os rendimentos do agregado familiar e (ii) a tributação do património deverá colaborar para a igualdade entre os cidadãos.

Por outro lado, o art. 4, n.º 1 da LGT dispõe que os impostos assentam na capacidade contributiva (considerada esta pelo rendimento ou sua utilização e pelo património), fazendo o art. 6.º¹⁸⁹ da mesma lei outra relevante distinção no que tange à discriminação positiva da família, de modo a que o agregado familiar não se sujeite a tributação

honeste vivere, alterum non laedere, suum cuique tribuere”, ou seja, “Os preceitos do direitos são estes: viver honestamente, não lesar a outrem, dar a cada um o que é seu.”

¹⁸⁸“Conforme refere Casalta Nabais, o princípio da igualdade fiscal tem ínsita sobretudo “a ideia de generalidade ou universalidade, nos termos da qual todos os cidadãos se encontram adstritos ao cumprimento do dever de pagar impostos, e da uniformidade, a exigir que semelhante dever seja aferido por um mesmo critério — o critério da capacidade contributiva. Este implica assim igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical)” (*Direito Fiscal*, 5ª edição, Coimbra, 2009, pp. 151-152).

Configurando-se o princípio geral da igualdade como uma igualdade material, o princípio da capacidade contributiva – segundo o mesmo autor - enquanto *tertium comparationis* da igualdade no domínio dos impostos, não carece dum específico e directo preceito constitucional. O seu fundamento constitucional é o princípio da igualdade articulado com os demais princípios e preceitos da respectiva “constituição fiscal” e, em especial, aqueles que decorrem já dos princípios estruturantes do sistema fiscal que constam dos artigos 103.º e 104.º da Constituição (*ob. cit.*, p. 152; explicitando este ponto de vista, Rogério Fernandes Ferreira/Sérgio Vasques, *A tributação das gratificações em sede de IRS: a propósito do acórdão n.º 497/97, do Tribunal Constitucional*, in «Estudos jurídicos e económicos em homenagem ao Professor João Lumbrals», Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2000, pp. 976-978).” Acórdão do Tribunal Constitucional disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20100306.html>

¹⁸⁹ “Artigo 6.º

Características da tributação e situação familiar

1 - A tributação directa tem em conta:

- a) A necessidade de a pessoa singular e o agregado familiar a que pertença disporem de rendimentos e bens necessários a uma existência digna;
 - b) A situação patrimonial, incluindo os legítimos encargos, do agregado familiar;
 - c) A doença, velhice ou outros casos de redução da capacidade contributiva do sujeito passivo.
- 2 - A tributação indirecta favorece os bens e consumos de primeira necessidade.

3 - A tributação respeita a família e reconhece a solidariedade e os encargos familiares, devendo orientar-se no sentido de que o conjunto dos rendimentos do agregado familiar não esteja sujeito a impostos superiores aos que resultariam da tributação autónoma das pessoas que o constituem.”

superior a que cada um de seus membros teria individualmente. Ou seja, como assevera Sérgio Marques, citado por J.L. Saldanha Sanches, “*a primeira exigência do princípio da capacidade contributiva é fazer dos impostos pessoais sobre o rendimento o seu elemento central*”¹⁹⁰.

No Brasil, esse princípio vem expresso na primeira parte do parágrafo 1º. do art. 145¹⁹¹ da CRFB, para observância¹⁹² por parte da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na instituição e arrecadação de impostos (não sendo portanto de aplicação compulsória às taxas e contribuições de melhoria). No dizer de Luciano Amaro, o princípio da capacidade contributiva – além de preservar da lei de incidência, de modo a que esta seja eficaz pela existência de contribuintes a ela sujeitos – objetiva a não tributação em excesso, o que poderia comprometer os direitos fundamentais do cidadão, como também seus meios de subsistência¹⁹³.

Assim como no princípio da igualdade (e por estar intimamente ligado a este), o princípio da capacidade contributiva tem igual abrangência no Brasil e Portugal, sendo justo que aquele que possui mais riqueza (seja em rendimentos, seja em patrimônio) suporte maior carga tributária que aquele que em situação menos favorecida. Ou seja, os cidadãos devem pagar impostos de acordo com sua riqueza¹⁹⁴, contribuindo

¹⁹⁰ J.L. Saldanha Sanches *in* ” Manual de Direito Fiscal”, 2.ª ed., Coimbra: Coimbra Editora, 2002, p. 50

¹⁹¹“§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

¹⁹² Com a ressalva de que, em determinadas situações, esse princípio pode ser excepcionado, como no caso de necessidade de utilização de impostos com finalidade extrafiscal. A esse respeito ver Luciano Amaro (obra citada, pág. 164), Ricardo Lobo Torres (obra citada, pág. 81) e Alcides Jorge Costa, em “Capacidade Contributiva”, RDT n. 55, pág. 301.

¹⁹³ Autor e obra citados, pág. 163.

¹⁹⁴ Indicador objetivo de capacidade contributiva, no entender de Roque Antonio Carrazza (com o qual concordamos), de vez que o legislador deve considerar as manifestações objetivas de riqueza e não as reais condições econômicas do contribuinte (ou seja, deve ter em conta, por exemplo, o fato de o contribuinte ser proprietário de bens imóveis de elevado valor, não sendo relevante o fato de economicamente não dispor de meios financeiros para pagamento dos tributos sobre eles incidentes. Neste sentido, o autor *(i)* ressalta que nos impostos sobre a propriedade (como o IPTU, equivalente ao IMI em Portugal, a capacidade contributiva é demonstrada pela propriedade do bem); e *(ii)* salienta a existência de divergência doutrinária, citando Sacha Calmon Navarro Coelho (in “Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário”, 2ª. Edição, Rio de Janeiro: Forense, 1990, pág. 90), para quem a capacidade contributiva é de natureza subjetiva, devendo ser considerada a real capacidade econômica do contribuinte, para fins de pagamento do imposto. (obra citada, pág. 168),

proporcionalmente para a manutenção da coisa pública (Estado), na persecução da justiça fiscal e social. Entretanto, e como alerta Roque Antonio Carraza, deve sempre ser observado o mínimo existencial, de forma a que não sejam comprometidos os direitos fundamentais assegurados aos contribuintes e seus dependentes (ou agregados familiares)¹⁹⁵. Sobre o tema, o Tribunal Constitucional assevera que esse princípio tem que ser compatibilizado com outros princípios constitucionais (inclusive o princípio do Estado Social)¹⁹⁶.

¹⁹⁵ “Realmente, as pessoas devem pagar impostos de modo a não verem comprometidos seus direitos fundamentais, bem como os de seus dependentes econômicos, à alimentação, à moradia, ao vestuário, à educação, à cultura, ao lazer – e assim avante. Cada contribuinte deve, na medida do possível, recolher impostos de acordo com sua respectiva *capacidade de pagar* (Adam Smith)” – obra citada, pág. 103

¹⁹⁶ “Também o Tribunal Constitucional, mais recentemente, tem analisado o princípio da igualdade fiscal sob o prisma da capacidade contributiva, como se pode constatar designadamente no Acórdão n.º 142/04 (que reproduziu em parte o que já se afirmara no Acórdão n.º 452/03), onde se consigna que «[o] princípio da capacidade contributiva exprime e concretiza o princípio da igualdade fiscal ou tributária na sua vertente de ‘uniformidade’ – o dever de todos pagarem impostos segundo o mesmo critério – preenchendo a capacidade contributiva o critério unitário da tributação», entendendo-se esse critério como sendo aquele em que «a incidência e a repartição dos impostos – dos ‘impostos fiscais’ mais precisamente – se deverá fazer segundo a capacidade económica ou ‘capacidade de gastar’ (-) de cada um e não segundo o que cada um eventualmente receba em bens ou serviços públicos (critério do benefício)».

O reconhecimento do princípio da capacidade contributiva como critério destinado a aferir da inadmissibilidade constitucional de certa ou certas soluções adoptadas pelo legislador fiscal, tem conduzido também à ideia, expressa por exemplo no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 348/97, de que atribuição conforme com o princípio da capacidade contributiva implicará «a existência e a manutenção de uma efectiva conexão entre a prestação tributária e o pressuposto económico seleccionado para objecto do imposto, exigindo-se, por isso, um mínimo de coerência lógica das diversas hipóteses concretas de imposto previstas na lei com o correspondente objecto do mesmo».

Por outro lado, o Tribunal tem também considerado que o princípio da capacidade contributiva tem de ser compatibilizado com outros princípios com dignidade constitucional, como o princípio do Estado Social, a liberdade de conformação do legislador, e certas exigências de praticabilidade e cognoscibilidade do facto tributário, indispensáveis também para o cumprimento das finalidades do sistema fiscal (o citado Acórdão n.º 142/04).

O Tribunal Constitucional tem vindo, portanto, a afastar-se de um controlo meramente negativo da igualdade tributária, passando a adoptar o princípio da capacidade contributiva como critério adequado à repartição dos impostos; mas não deixa de aceitar a proibição do arbítrio como um elemento adjuvante na verificação da validade constitucional das soluções normativas de âmbito fiscal, mormente quando estas sejam ditadas por considerações de política legislativa relacionadas com a racionalização do sistema.

Em suma, o princípio da igualdade tributária pode ser concretizado através de vertentes diversas: uma primeira, está na generalidade da lei de imposto, na sua aplicação a todos sem excepção; uma segunda, na uniformidade da lei de imposto, no tratar de modo igual os contribuintes que se encontrem em situações iguais e de modo diferente aqueles que se encontrem em situações diferentes, na medida da diferença, a aferir pela capacidade contributiva; uma última, está na proibição do arbítrio, no vedar a introdução de discriminações entre contribuintes que sejam desprovidas de fundamento racional (cfr. Rogério Fernandes Ferreira/Sérgio Vasques, *ob. cit.*, p. 974).” Íntegra do Acórdão disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20100306.html>

Por outro lado, a tributação progressiva dos rendimentos consagra o princípio da igualdade, uma vez que os contribuintes com maiores rendimentos ficam sujeitos a taxas mais elevadas de imposto, normalmente fixadas em razão do montante do rendimento obtido. São, portanto, entrelaçados entre si os princípios “*da capacidade contributiva*”, “*da tributação progressiva dos rendimentos*”, “*da igualdade perante a lei*”, e “*da justiça familiar*”, como bem salienta J.J. Gomes Canotilho, em parecer analisando a legalidade da Contribuição Especial de Solidariedade, incidente sobre pensões pagas a aposentados, reformados e equiparados, pela Lei do Orçamento do Estado de 2013¹⁹⁷.

No mesmo sentido, Luciano Amaro relaciona o princípio da capacidade contributiva com o da proporcionalidade (onde a imposição fiscal deve ser diretamente proporcional à demonstração de riqueza verificada em cada situação), da progressividade (onde as maiores riquezas são tributadas mediante utilização de taxas mais elevadas) e da personalização do imposto (adequação do imposto às características pessoais do contribuinte, não individualmente considerado, mas como uma categoria, como por exemplo no IR/IRS, onde são levados em conta o número de dependentes, as despesas médicas e escolares, etc.)¹⁹⁸.

Assim, a capacidade contributiva, com suas diversas vertentes (proporcionalidade, progressividade, personalização) é medida de igualdade tributária, devendo ser observada na edição das leis fiscais, atentando para o fato de que “*o direito tributário não lida com atos jurídicos ou morais, mas se detém em fatos jurídicos aptos a exprimirem a posse de capacidade contributiva, pelo agente econômico, para contribuir com o custeio das despesas estatais. Não por outra razão, o art. 145, § 1º, da CR determina que se graduem os impostos segundo a capacidade contributiva dos administrados*”¹⁹⁹.

¹⁹⁷ Parecer disponível na íntegra em http://www.aofa.pt/rimp/Parecer_Gomes_Canotilho.pdf

¹⁹⁸ Obra citada, págs. 165/166

¹⁹⁹ Acórdão do STF que julgou inconstitucional lei que pretendia cobrar imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de bens e direitos utilizando grau de parentesco como parâmetro para a progressividade. <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9318157>

Ainda sobre os critérios que mensuram a capacidade contributiva: “3. Capacidade contributiva que deve ser aferida a partir da propriedade imóvel individualmente considerada e não sobre todo o património do contribuinte. Noutras palavras, objetivamente falando, o princípio da capacidade contributiva deve consubstanciar a exteriorização de riquezas capazes de suportar a incidência do ônus fiscal e não sobre

Em conclusão, nota-se que tanto no Brasil quanto em Portugal, o princípio da capacidade contributiva exprime igualdade fiscal na medida em que todos os cidadãos devem pagar impostos de acordo com os mesmos critérios abstratamente considerados (e aplicados conforme seus rendimentos ou patrimônio), vedado o arbítrio entre situações desprovidas de fundamento racional. A divergência assinalada diz respeito à questão da tributação do patrimônio imóvel (IPTU e IMI/AIMI), conforme visto na nota de rodapé nº. 199. Neste contexto, e registrada tal diferença, verifica-se que em ambos os países são observados os princípios de proporcionalidade, progressividade e personalização, de forma a que todos possam contribuir, de acordo com sua situação econômica objetivamente considerada, para o custeio dos gastos públicos e persecução dos ideais de justiça fiscal e social.

CAPÍTULO VII PRINCÍPIO DA UNIFORMIDADE/NEUTRALIDADE FISCAL

Esse princípio está expresso nos arts.151, incisos I e II, e 152 da CRFB²⁰⁰ e tem como base o princípio da igualdade, em situações que podem se referir à cobrança de tributos

outros signos presuntivos de riqueza.” Acórdão do STF, íntegra disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3740901>

Neste ponto, cabe registrar divergência quanto a critérios utilizados entre Portugal e Brasil para cobrança do imposto incidente sobre a propriedade urbana (IPTU no Brasil e IMI em Portugal, onde são considerados também os prédios rústicos). Isso porque, com a recente instituição do AIMI pela Lei do Orçamento do Estado para 2017 (com alteração do CIMI, arts. 1º., n. 2 e arts. 135-A e seguintes), o proprietário de imóveis, em determinadas situações – notadamente a soma dos valores patrimoniais tributários -, é penalizado com um imposto adicional, conforme art. 135-B do CIMI, *verbis*: “*O adicional ao imposto municipal sobre imóveis incide sobre a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos situados em território português de que o sujeito passivo seja titular*”. Ou seja, é atribuída maior capacidade contributiva ao proprietário, pelo fato de dispor de tantos ou quantos imóveis, sobre os quais já incide o IMI. Em outras palavras, tributa-se desta vez o proprietário, e não a propriedade.

Esse tipo de cobrança é tida por inconstitucional no sistema jurídico brasileiro, onde vige a Súmula n. 589 do STF: “*É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte*”. Os Acórdãos que fundamentam a citada súmula (apesar de editada sob a égide da anterior Constituição) esclarecem que se o imposto tem como fato gerador a propriedade do imóvel e como base de cálculo o respectivo valor venal, não é possível submeter proprietários de imóveis com o mesmo valor a diferentes ônus fiscais (princípio da igualdade). Acórdãos disponíveis em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=165732> e <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=176159>

²⁰⁰ “Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

por parte da União, Estados, Distrito Federal e Municípios (conforme a competência tributária que lhes é atribuída pelo texto constitucional).

Em suma, o art. 151, inciso I, determina a uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional, vedando distinção ou preferência em relação a Estado, Distrito Federal ou Município²⁰¹, salvo na hipótese de concessão de incentivos fiscais visando “*o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País*”. Esta exceção invoca a vertente do princípio da igualdade, no sentido de tratar desigualmente os que se encontram em situações desiguais, revelando assim o caráter extrafiscal dos tributos.

Já o inciso II do art. 151 trata da tributação (*i*) da renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e (*ii*) da remuneração dos respectivos agentes públicos, vedando à União tributar essas parcelas em níveis mais elevados aos fixados para suas próprias obrigações e agentes.

Por fim, o art. 152 proíbe os Estados, Distrito Federal e Municípios de tributarem diferentemente bens e serviços, em função de sua procedência ou destino. Ou seja, e como diz Luciano Amaro, um Município não pode isentar de imposto a prestação de determinado serviço apenas quando o usuário seja residente no próprio Município²⁰², pois estaria adotando critério não razoável para tal discriminação.

Para Ricardo Lobo Torres²⁰³, esse princípio tem reflexos no campo da “*proibição dos privilégios odiosos*”, sendo também uma proibição de desigualdade na tributação,

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

....

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.”

²⁰¹ Sobre o tema: “Esse enunciado constitucional se refere à limitação objetiva dirigida à União Federal, para que esta, no exercício de sua competência impositiva, preserve a igualdade entre os entes integrantes do pacto federativo, com o fim de evitar distinções indiscriminadas no ato de exigência tributária que privilegiem um ou mais de um Estado em detrimento de outro ou outros.” (German Alejandro San Martín Fernandez, *Introdução ao Direito Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 138).

²⁰² Autor e obra citados, pág. 162.

²⁰³ Obra citada, págs. 65/68.

admitidas as exceções já anteriormente tratadas (de fato, e exemplificativamente, é possível a concessão de benefícios fiscais à empresas que pretendam se instalar em regiões mais pobres e desfavorecidas, pois certamente tais regiões terão incremento nos níveis econômicos e sociais, reduzindo as desigualdades em relação ao resto do país).

Já na CRP não se identifica dispositivo tratando especificamente da uniformidade no campo do direito fiscal. No entanto, pode-se entender pela sua equivalência ao princípio da neutralidade fiscal, relativo à igualdade de tratamento. Neste sentido, o art. 81, alínea “b”, ao dispor sobre as funções econômicas e sociais do Estado, estabelece como tarefa prioritária “*promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal*”. Sobre o tema, J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira ressaltam que (i) a correção de desigualdades, quando através da política fiscal, encontra diversos reflexos na “*constituição fiscal*” e (ii) sendo uma das vertentes do princípio constitucional da igualdade, integra o conceito de democracia econômica, social e cultural (art. 2º. da CRP) e a noção de Estado social²⁰⁴.

Ao mesmo tempo, pode-se vislumbrar outras disposições constitucionais que asseguram a aplicação desse princípio, como por exemplo, a alínea “f” do citado art. 81, que atribui ao Estado a tarefa prioritária de “*Assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, a contrariar as formas de organização monopolistas e a reprimir os abusos de posição dominante e outras práticas lesivas do interesse geral*”²⁰⁵.

No entanto, e também como ocorre no Brasil, em situações específicas – visando especialmente as correções nas desigualdades na distribuição do rendimento e da riqueza – os instrumentos de política fiscal podem conceder incentivos sem violação

²⁰⁴ Obra citada, pá. 968.

²⁰⁵ Como entende o Tribunal Central Administrativo Sul – Acórdão disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/0/717922be4ecb14e1802578490059ddf7?OpenDocument>

No entanto, cabe registrar que, para o Tribunal Constitucional, esse dispositivo reflete o “*princípio da equilibrada concorrência*” ou “*princípio da concorrência salutar dos agentes econômicos*”, visando um mais eficiente funcionamento dos mercados, com exigência de neutralidade fiscal, “... de modo a que os impostos - e a respetiva configuração - e o próprio sistema fiscal não constituam um condicionamento desproporcionado das liberdades assinaladas nem sirvam de elemento de distorção dos mercados”. Acórdão disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160430.html>

desse princípio (como, por exemplo, incentivos à contratação de jovens e desempregados de longa duração, no âmbito do IRC e IRS – art. 19 do EBF)²⁰⁶. Isso porque, como visto, todos os cidadãos têm os mesmos direitos e obrigações perante a lei, mas em determinadas circunstâncias é necessária a criação de mecanismos que possibilitem o exercício desses direitos (como nas situações menos favorecidas). Nestes casos, a discriminação positiva tem por objetivo alcançar a igualdade e tais benefícios se caracterizam como meio instrumental, como bem leciona Jorge Miranda²⁰⁷.

Ou seja, tanto no Brasil quanto em Portugal, o princípio da uniformidade/neutralidade fiscal significa que as atividades económicas similares devam ser tratadas da mesma maneira²⁰⁸, apenas com as exceções taxativamente admitidas pelos respectivos textos constitucionais. Além de ser “*expressão particularizada do princípio da igualdade*”²⁰⁹, está ligado aos princípios da universalidade e da transparência fiscal, que serão adiante analisados.

Sendo assim, conclui-se que tanto em Portugal quanto no Brasil existe a necessidade de observância do princípio da uniformidade (ou neutralidade) fiscal, como corolário do

²⁰⁶ “Artigo 19.º1 Criação de emprego

1 - Para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC e dos sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada, os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, são considerados em 150 % do respectivo montante, contabilizado como custo do exercício.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se:

....”

²⁰⁷ “... Os direitos são os mesmos para todos; mas, como nem todos se acham em igualdade de condições para os exercer, é preciso que essas condições sejam criadas ou recriadas através da transformação da vida e das estruturas das quais as pessoas se movem...mesmo quando a igualdade social se traduz na concessão de certos direitos ou até de certas vantagens especificamente a determinadas pessoas – as que se encontram em situações de inferioridade, de carência, de menor proteção – a diferenciação ou a discriminação (positiva) tem em vista alcançar a igualdade e tais direitos ou vantagens configuram-se como instrumentais no rumo para esses fins.” Jorge Miranda, in “Manual de Direito Constitucional – Tomo IV”, Coimbra Editora, 2ª. Edição, 1988, págs. 202/203.

²⁰⁸ “Já há muito a ciência fiscal abandonou a antiga concepção de neutralidade do imposto, segundo a qual a tributação neutra seria aquela que não influi na vida económica. Toda a fiscalidade produz hoje inevitáveis modificações na economia; entende-se hoje que o imposto é ‘neutro’ quando opera modificações homotéticas, iguais para todos os elementos do meio económico.” (“A tributação do valor acrescentado”, Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto, Almedina, Coimbra, Novembro 2008, p. 113).

²⁰⁹ Luciano Amaro, obra citada, pág. 161.

princípio da igualdade - com as exceções decorrentes da “discriminação positiva” - necessidade de consecução dos fins almejados pelo Estado, notadamente no que se refere à diminuição das desigualdades econômicas e sociais

CAPÍTULO VIII PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE

A CRP, ao tratar dos direitos fundamentais, em seu art. 12²¹⁰ consagra especificamente o denominado princípio da universalidade, estabelecendo que todos os cidadãos e pessoas coletivas têm os direitos e deveres fixados no texto constitucional. Exemplos específicos podem ser encontrados no art. 63, n.º 1 (“*Todos têm direito à segurança social*”) e art. 73, n.º 1 (“*Todos têm direito à educação e à cultura*”)²¹¹. E, de igual forma, sabe-se que todos têm obrigação de pagar os tributos legalmente instituídos. A esse respeito, note-se entretanto que o já analisado n.º 3 do art. 103 desobriga o pagamento de impostos “*que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei*”. Neste contexto, e muito embora o dispositivo somente faça referência aos impostos, entendemos que se aplica às taxas e contribuições, por força dos demais princípios constitucionais que regem o sistema fiscal, como analisados no presente trabalho. Exclusivamente no que tange ao IRS, o art.104, inciso I da CRP estabelece que o imposto será “único”, ou seja, abrangerá todos os rendimentos obtidos pelo contribuinte, o que coincide com o conceito de universalidade adotado pela CRFB, como se verá adiante.

Entretanto, e embora seja inseparável da igualdade, a universalidade não deve ser com esta confundida, como ressalta Jorge Miranda. Isso porque, no dizer do autor, as hipóteses são distintas: se *todos* têm os direitos e deveres, revela-se o princípio da universalidade, relativo aos *destinatários* da norma; se todos têm *os mesmos* direitos e deveres, mostra-se o princípio da igualdade, relativo ao *conteúdo* da norma²¹².

²¹⁰ “Artigo 12.º (Princípio da universalidade)

1. Todos os cidadãos gozam dos direitos e estão sujeitos aos deveres consignados na Constituição.
2. As pessoas colectivas gozam dos direitos e estão sujeitas aos deveres compatíveis com a sua natureza.”

²¹¹ A questão é genericamente posta, não analisando as particularidades relativas a certas situações (como direitos exclusivos dos portugueses e/ou estrangeiros ou direitos conferidos às pessoas coletivas), por fugirem ao âmbito do presente estudo.

Por esse raciocínio, a universalidade (em caráter genérico) está contida na CRFB em diversos dispositivos, tais como, exemplificativamente, no caput do art. 5º. (“*Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:...*”) e no art. 215 (“*O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais*”).

Porém, – e aqui diferentemente da CRP –, a CRFB dispõe sobre a universalidade em matéria tributária²¹³, conforme art. 153, caput, parágrafo 2º, inciso I²¹⁴, especificamente no que se refere ao IR. Ainda, trata da matéria de forma combinada em seus arts. 194 e 195²¹⁵, relativos à Seguridade Social, que compreende a previdência, a saúde e a

²¹² Obra citada, pág. 193.

²¹³ Disposições que não se confundem com o princípio da universalidade no direito tributário internacional (extensão territorial do poder tributário do Estado/alcance das leis tributárias internas), que não é objeto do presente estudo.

²¹⁴ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

...

III - renda e proventos de qualquer natureza;

...

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

...”

²¹⁵“ Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

I - universalidade da cobertura e do atendimento;

...

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

§ 1º - As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

...

assistência social²¹⁶ (neste aspecto, importa ressaltar que, como já visto, as contribuições sociais para o custeio da Seguridade Social se incluem na categoria de tributos, não se sujeitando, entretanto, ao princípio geral da anterioridade, mas apenas à “*anterioridade nonagesimal*”).

Pois bem. No que respeita ao IR, o princípio significa que tal imposto *incide sobre todas as espécies de rendas e proventos (universalidade)*²¹⁷, auferidas por qualquer pessoa no ano-base (generalidade)²¹⁸; e quanto maior o acréscimo de patrimônio, maior deverá ser a alíquota aplicável (progressividade). No entanto, outros princípios devem ser igualmente respeitados na apuração do imposto (tais como princípio da capacidade contributiva, de modo a preservar o mínimo necessário à sobrevivência), sendo também observados os casos de imunidades ou de isenção, conforme previstos na legislação constitucional e/ou ordinária.

Já no que se refere à Seguridade Social, cabe ressaltar que no Brasil o princípio da universalidade também é objeto de disposições constitucionais relativas ao direito à saúde, nos termos do art. 196²¹⁹ a exemplo do que ocorre com a CRP, que em seu art. 64, n. 1, dispõe que “*Todos têm direito à proteção da saúde e o dever de a defender e promover*”.

§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, “b”.
...”

²¹⁶ A previdência social é de caráter contributivo e filiação obrigatória, ao passo que a saúde e a assistência social são direitos universais.

²¹⁷ No dizer de Hugo de Brito Machado, o princípio da universalidade refere-se “ao objeto da tributação, devendo então o imposto recair sobre todos os rendimentos, independentemente da denominação que tiverem, da sua origem, da localização ou condição jurídica da respectiva fonte” (“Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988”, 5ª. Edição, São Paulo:Dialética, 2004, pág. 156).

²¹⁸Sobre a distinção entre universalidade e generalidade, concordamos com a seguinte posição: “É importante ressaltar que não existe uniformidade sobre a diferença entre universalidade e generalidade, pois, se para alguns autores a generalidade se refere à tributação de todos os rendimentos e proventos, e a universalidade impõe a tributação de todas as pessoas, para outros, os conceitos são exatamente opostos. A conclusão, todavia, não muda: generalidade e universalidade impõem a tributação de todas as pessoas titulares da disponibilidade econômica ou jurídica (salvo as imunes) de quaisquer rendas ou proventos.” Ricardo Alexandre, “Direito Tributário Esquemático”, 8ª. Ed. São Paulo: Método 2014.pág. 556

²¹⁹ “Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação”

Sendo assim, releva ainda observar que o princípio da universalidade tem reflexos no Direito Previdenciário, como por exemplo na hipótese de aposentado pelo Regime Geral da Previdência Social que retorna ao exercício de atividades abrangidas por esse mesmo regime. Nessa situação, e embora recebendo os proventos de aposentadoria, terá que contribuir novamente para sistema, em razão do princípio da universalidade, no qual todos os trabalhadores devem contribuir para o custeio da Previdência Social (solidariedade social)²²⁰.

Ainda, a observância do princípio da universalidade por parte de entidades sem fins lucrativos que prestam assistência social é *conditio sine qua non* para reconhecimento da imunidade de que tratam os arts. 150, inciso III, alínea “c”, e art. 195, parágrafo 7º. da CRFB²²¹ (imunidade subjetiva e condicionada, que requer, para a sua concessão, o implemento das condições impostas pela lei, *in casu*, o CTN, em seus arts. 9 e 14). Neste diapasão, pacífica a jurisprudência do STF, entendendo que não fazem jus ao favor constitucional as entidades de previdência que prestam serviços a seus associados mediante retribuição financeira (relação contratual), por “ausência das características de universalidade e generalidade da prestação, próprias dos órgãos de assistência social”²²².

²²⁰ Neste sentido, Wladimir Novaes Martínez sustenta que a “seguridade social é técnica de proteção social, custeada solidariamente por toda a sociedade segundo o potencial de cada um, propiciando universalmente a todos o bem-estar das ações de saúde e dos serviços assistenciais em nível mutável, conforme a realidade sócio-econômica, e os das prestações previdenciárias”. (“Princípios de Direito Previdenciário”, Editora LTR:São Paulo, 4ª edição, 2001 pag. 390)

²²¹ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...

VI - instituir impostos sobre:

...

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

...

Art. 195 ...

...

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

...”

²²² “...

4. Assim sendo, não é suficiente para beneficiar-se da proteção constitucional que se trate de entidade privada de assistência social sem fins lucrativos. Impõe-se que sejam atendidos os requisitos da lei - Código Tributário Nacional - observada a restrição de que trata o § 4º, do artigo 150 da Carta Federal,

Nestas condições, conclui-se que o princípio da universalidade tem amparo constitucional nos dois países em exame, (i) em Portugal é objeto de dispositivo específico, atribuindo aos cidadãos e pessoas coletivas os direitos e obrigações previstos na Constituição e na seara fiscal refere-se unicamente ao IRS; e (ii) no Brasil é objeto de diversos dispositivos de ordem geral, sendo especificamente previsto no que tange ao IR, bem como ao funcionamento e custeio da Seguridade Social.

CAPÍTULO IX

VEDAÇÃO AO CONFISCO/ PROIBIÇÃO DE EXCESSO - PROPORCIONALIDADE

No dizer de Fabio Brun Goldschmidt, em termos gerais confisco pode ser entendido como o “*ato de apreender a propriedade em prol do Fisco, sem que seja oferecida ao*

cujo objetivo é o de impedir abusos ou distorções por parte das pessoas jurídicas a que se refere a alínea "c" do inciso VI do mencionado dispositivo.

5. Desse modo, compete ao magistrado, antes de declarar o direito à imunidade tributária, verificar se estão preenchidas as condições previstas na lei e se a exigência fiscal é indevida por se tratar de imposto incidente sobre o patrimônio, renda ou serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade.

...

9. O artigo 150, VI, "c", da Constituição Federal, não outorgou imunidade tributária às entidades previdenciárias organizadas em âmbito privado, mas tão-somente às de assistência social assim concebidas, sem fins lucrativos. Poder-se-ia afirmar que são equivalentes os termos previdência e assistência social. Contudo, se assim fosse, não teria o Constituinte razão alguma para inserir no artigo 194 da Carta da República dicção segundo a qual "a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

...

12. Parece-me, nesta linha de raciocínio, que as instituições assistenciais não podem ser confundidas ou comparadas com as entidades fechadas de previdência privada, de gênese contratual, uma vez que somente conferem benefícios aos seus filiados desde que esses recolham as contribuições pactuadas. Essas associações assim constituídas não possuem o caráter de universalidade como o é a assistência social oficial, do que se extrai que os serviços por elas realizados não podem ser entendidos como os de assistência social stricto sensu, em cooperação com o Poder Público, conforme decidiu esta Corte nos autos do RE nº 108.120-1, relator Ministro Sidney Sanches, "in" RTJ 125/750.

...

14. No caso em exame, conforme consta da inicial e dos estatutos da recorrida (fls. 72 e seguintes), além do benefício complementar de aposentadoria, auxílio-reclusão e abonos, ainda faculta empréstimos pessoais e financiamentos imobiliários aos seus filiados. Repita-se que quem não recolhe a contribuição à Fundação é sumariamente eliminado de seus quadros de beneficiários (Estatuto, artigo 13). Por isso o caráter meramente contratual da relação jurídica entre a entidade e os seus participantes, o que indica a ausência do requisito da assistência necessário à utilização do favor constitucional: enquanto a assistência social do Estado, em atenção ao princípio da universalidade e da generalidade, destina-se à toda coletividade, independentemente de contraprestação, a entidade de previdência privada apenas contempla uma categoria específica, ficando o gozo dos 'benefícios previstos em seu estatuto social dependente do pagamento da devida retribuição, que é "conditio sine qua non" para a respectiva integração no sistema. Ante o exposto, conheço do recurso extraordinário e lhe dou provimento, para cassar a segurança.”

Acórdão disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=238470>

*prejudicado qualquer compensação em troca. Por isso, o confisco apresenta o caráter de penalização, resultante da prática de algum ato contrário à lei*²²³ É, portanto, ato arbitrário do Estado, com caráter sancionador.

De outro lado, o confisco em matéria tributária²²⁴ pode ser definido como o ato pelo qual, em razão de uma obrigação fiscal, o contribuinte transfere a totalidade ou parcela expressiva de sua propriedade ao Estado, sem usufruir de qualquer retribuição financeira ou econômica pela citada transferência²²⁵.

Sendo assim, o princípio em questão proíbe a cobrança de tributos que caracterizem confisco, já que estes não podem absorver parte expressiva da renda ou do patrimônio dos contribuintes, ameaçando os limites do mínimo existencial (dignidade da pessoa humana) ou impondo à propriedade privada gravames tão elevados que possam equivaler à perda do próprio bem. Ao contrário, a tributação deve respeitar os demais limites fixados pelo texto constitucional, tais como capacidade contributiva, proporcionalidade²²⁶, razoabilidade²²⁷ e progressividade²²⁸, bem como os aspectos

²²³ “O Princípio do Não Confisco no Direito Tributário” São Paulo: RT, 2003. p. 46

²²⁴ A esse respeito, desde logo importa diferenciar o confisco vedado em matéria fiscal do mal denominado “confisco” das mercadorias sujeitas a pena de perdimento (matéria de direito penal tributário, que envolve a perda de bens oriundos de atividade ilícita), que não é objeto do presente estudo. Apenas a título de informação, a pena de perdimento de bens está prevista no art. 5º, inciso XLVI, alínea “b” da CRFB e, em Portugal, nos arts. 109 a 112 do Código Penal e art. 18 a 20 do Regime Geral das Infrações Tributárias – RGIT. Diferencia-se do confisco porque não é ato arbitrário do Estado e sua aplicação depende do atendimento dos demais requisitos legais, tais como o devido processo legal, ampla defesa e contraditório.

²²⁵ “... quando o Estado toma de um indivíduo ou de uma classe além do que lhes dá em troca, verifica-se o desvirtuamento do imposto em confisco” Antonio R. S. Dória in “Direito Constitucional Tributário e ‘due process of law’”, 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 175.

Ainda, na lição de Roque Antonio Carrazza, o confisco “... pode ser singelamente definido como a situação que revela, *prima facie*, que o contribuinte está sendo gravado além da conta, a título de tributo”. Obra citada, pág. 121

²²⁶ Princípio que proíbe o excesso de tributação, considerando os seguintes aspectos: adequação (as medidas devem revelar-se como um meio adequado para o alcance dos objetivos visados pelo Estado); necessidade ou indispensabilidade (as medidas devem revelar-se necessárias porque os fins visados não podem ser obtidos por outros meios menos onerosos para os direitos, liberdades e garantias); e proporcionalidade em sentido estrito (os meios devem situar-se na justa medida).

²²⁷ Sobre o que discorre Sacha Calmon Navarro Coelho: “No entanto, é bom frisar, o princípio do não confisco tem sido utilizado também para fixar padrões ou patamares de tributação tidos por suportáveis, de acordo com a cultura e as condições de cada povo em particular, ao sabor das conjunturas mais ou menos adversas que estejam se passando. Neste sentido, o princípio do não confisco se nos parece mais como um *princípio de razoabilidade na tributação*” in “Curso de Direito Tributário, 10ª. Ed., Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 282.

econômicos envolvidos (para que a carga tributária não inviabilize o exercício de direitos, pondo inclusive em risco a prática de atividades produtivas lícitas pelas pessoas jurídicas).

Em Portugal, a vedação de confisco pode ser entendida como princípio da proibição de excesso ou da proporcionalidade²²⁹. A CRP não trata especificamente da matéria no campo fiscal, mas veda o arbítrio e os excessos ao se caracterizar como Estado de direito democrático, que se baseia, entre outros, “*no respeito e na garantia de efectivação dos direitos e liberdades fundamentais*” (art. 2º.). Ao mesmo tempo, o art. 266, ao dispor sobre os princípios fundamentais a serem observados pela Administração Pública²³⁰ identifica, dentre outros, aqueles relativos à proporcionalidade e justiça²³¹, contemplando expressamente o princípio da proporcionalidade no art. 18, n.º 2²³².

²²⁸ Neste sentido, assevera Ives Gandra Martins: “Se a soma dos diversos tributos incidentes representa carga que impeça o pagador de tributos de viver e se desenvolver, estar-se-á perante carga geral confiscatória, razão pela qual todo o sistema terá que ser revisto, mas principalmente aquele tributo que, quando criado, ultrapasse o limite da capacidade contributiva do cidadão.” (“O sistema tributário na Constituição”, 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 282.)

De igual forma, leciona Aliomar Baleeiro que os tributos se revelam confiscatórios quando absorvem parte significativa da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de atividade lícita (*in* “Limitações constitucionais ao poder de tributar”, 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 564).

Ainda, “Tributo com efeito de confisco é aquele que, por ser excessivamente oneroso, produz violação ao direito de propriedade ou de livre exercício de uma atividade ou profissão. É que o tributo, sendo instrumento pelo qual o Estado obtém os meios financeiros de que necessita para o desempenho de suas atividades, não pode ser utilizado para eliminar ou reduzir a fonte desses recursos” Francisco José de Castro Rezek, “A Capacidade Contributiva” *in*: Ives Gandra Martins; Rogério Gandra Martins (Orgs.), “A Defesa do Contribuinte no Direito Brasileiro”, São Paulo: Editora IOB, 2002.

²²⁹ Conforme Vieira de Andrade, “... a ideia de proporcionalidade já resulta da proibição (geral) de arbítrio...” *in* “Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976”, Coimbra: Almedina, 1998, pág. 240.

²³⁰ Sobre o controle da observância do princípio da proporcionalidade por parte da Administração Pública e do Legislativo, assim distingue o Tribunal Constitucional: “... A diferenciação da vinculação pelo princípio da proporcionalidade do legislador e da administração é, aliás, salientada na doutrina nacional e estrangeira (v., para esta, por todos, a obra por último citada), e acolhida na jurisprudência. Assim, escreveu-se recentemente no Acórdão n.º 484/00, citando doutrina nacional:

“O princípio do excesso [ou princípio da proporcionalidade] aplica-se a todas as espécies de actos dos poderes públicos. Vincula o legislador, a administração e a jurisdição. Observar-se-á apenas que o controlo judicial baseado no princípio da proporcionalidade não tem extensão e intensidade semelhantes consoante se trate de actos legislativos, de actos da administração ou de actos de jurisdição. Ao legislador (e, eventualmente, a certas entidades com competência regulamentar) é reconhecido um considerável espaço de conformação (liberdade de conformação) na ponderação dos bens quando edita uma nova regulação. Esta liberdade de conformação tem especial relevância ao discutir-se os requisitos da adequação dos meios e da proporcionalidade em sentido restrito. Isto justifica que perante o espaço de conformação do legislador, os tribunais se limitem a examinar se a regulação legislativa é *manifestamente*

Já a LGT dispõe sobre os fatores a serem considerados na tributação direta (IRS), visando assegurar aos cidadãos uma “*existência digna*” (art. 6º., nº. 1, alínea “a”)²³³, o que é entendido por Diogo Leite de Campos como um ideal de “*existência média*” do cidadão, considerando não apenas suas necessidades básicas (moradia, alimentação e vestuário), mas também suas necessidades normais relativas à saúde, cultura, educação, etc.²³⁴ O mesmo autor enfatiza que a vedação do confisco está ligada não apenas à

inadequada.” (assim, Gomes Canotilho, *Direito constitucional e teoria da constituição*, Coimbra, 1998, p. 264),

Ora, estando em causa a constitucionalidade de uma norma, é apenas a intervenção do legislador que tem de ser aferida – com os limites assinalados.

(...)” Acórdão disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20010200.html>

²³¹ “Administração Pública

Artigo 266.º (Princípios fundamentais)

1. A Administração Pública visa a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos.

2. Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé.”

²³² “Artigo 18.º (Força jurídica)

...

2. A lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos.

...” (nosso o grifo)

A esse respeito, afirma o Tribunal da Relação de Coimbra que “O princípio da proporcionalidade está consagrado no artº 18º/2 da Constituição, o qual se analisa em três subprincípios: necessidade (ou exigibilidade), adequação e racionalidade (ou proporcionalidade em sentido restrito)”. Acórdão disponível em

<http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/8fe0e606d8f56b22802576c0005637dc/e92731370b90021580257b17003cf2d9?OpenDocument>.

²³³ “Artigo 6.º Características da tributação e situação familiar

1 - A tributação directa tem em conta:

a) A necessidade de a pessoa singular e o agregado familiar a que pertença disporem de rendimentos e bens necessários a uma existência digna;

...”

²³⁴ “Tradicionalmente, tem-se entendido que se trata, meramente, da isenção do mínimo da existência. Do necessário a cada um para satisfazer as suas necessidades de estrita sobrevivência física: alimentação, vestuário e abrigo.

Este estado de coisas reflecte uma sociedade pouco atenta aos direitos humanos e à sua tutela; não lhe servindo de desculpa as suas insuficiências económicas, pois a protecção da pessoa deve constituir a preocupação política fundamental em qualquer sociedade, vindo antes de todas as outras.

Com o aprofundamento do Estado de Direito — assente na justiça, na referência à pessoa, na participação dos cidadãos na coisa pública — a isenção do mínimo de existência tende a tornar-se uma isenção do médio da existência. Ou seja: dos rendimentos e da riqueza de que o cidadão médio necessita para satisfazer as suas necessidades normais em matéria de saúde, alimentação, vestuário, cultura, educação, recreio, etc. Esta isenção do médio de existência levará, por exemplo, à não tributação da casa de morada do contribuinte e da sua família, se esta não exceder as necessidades de um cidadão médio com aquela

isenção da parcela necessária à existência economicamente digna, mas também à proibição do estrangulamento tributário²³⁵ (que será adiante referido), conforme se depreende do art. 7º, nº. 3 da LGT²³⁶. Ou seja, é um princípio que veda excessos na tributação, tanto em razão da dignidade da pessoa humana, quanto pela garantia dos direitos de propriedade²³⁷ e exercício de profissão ou atividade econômica.

composição de agregado familiar.” Diogo Leite de Campos - As três fases de princípios fundamentantes do direito tributário – íntegra do artigo disponível em http://www.oa.pt/Conteudos/Artigos/detalhe_artigo.aspx?ide=30777&idsc=59032&ida=59061

Já o Tribunal Constitucional entende que esse “*mínimo essencial*” equivale ao valor do salário mínimo nacional:

“ ...

47. Poderia ainda questionar-se, neste universo de referência, se não é posto em causa o *direito fundamental a uma existência condigna*, hoje tido como uma emanção garantística nuclear do *supraprincípio da dignidade da pessoa humana*, que foi expressamente convocado pelos requerentes do pedido que originou o Processo n.º 8/2013.

Desde cedo, a jurisprudência do Tribunal reconheceu na dignidade da pessoa humana «um verdadeiro princípio regulativo primário da ordem jurídica, fundamento e pressuposto de validade das respetivas normas» (assim, acórdão n.º 105/90), diretamente convocável, também na área de tutela atinente às condições materiais de vida. Nessa jurisprudência, o *núcleo essencial* da garantia de existência condigna, inerente ao respeito pela dignidade da pessoa humana, tem sido perspetivado, de forma reiterada e constante, por referência ao valor do salário mínimo nacional, considerado como «a remuneração básica estritamente indispensável para satisfazer as necessidades impostas pela sobrevivência digna do trabalhador». Por tal valor «ter sido concebido como o *mínimo dos mínimos* não pode ser, de todo em todo, reduzido, qualquer que seja o motivo» (acórdão n.º 62/2002).

Com base em tal enquadramento, o Tribunal tem entendido que a Constituição impõe a impenhorabilidade de pensões sociais de montante reduzido, que não exceda o salário mínimo nacional e, quanto aos rendimentos do trabalho, inviabiliza a penhora que conduzir à privação da disponibilidade do salário mínimo nacional, quando o devedor não for titular de outros bens ou rendimentos suscetíveis de penhora (acórdão n.º 177/2002), o que tem por base a ideia de que «na fixação dos montantes do salário mínimo ocorrem não só considerações atinentes ao princípio de justiça comutativa e à própria ideia de dignidade do trabalho, mas também outras razões sociais e económicas, como as necessidades dos trabalhadores, o aumento de custo de vida, a evolução da produtividade, a sustentabilidade das finanças públicas».

...” Acórdão disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130187.html>

²³⁵“Os impostos não podem impedir o livre exercício das actividades humanas, individualmente ou em associação com outrem. Não deve o direito dos impostos impedir a livre escolha de uma profissão, de uma actividade lúdico-cultural, através de uma tributação excessiva dessa actividade ou dos seus resultados. Assim, será de afastar um imposto que ultrapasse determinados limites sobre o rendimento das pessoas e das sociedades; a tributação sobre o património que leve à alienação deste; etc.” (autor e obra citados)

²³⁶ “Artigo 7.º

Objectivos e limites da tributação

...

3 - A tributação não discrimina qualquer profissão ou actividade nem prejudica a prática de actos legítimos de carácter pessoal, sem prejuízo dos agravamentos ou benefícios excepcionais determinados por finalidades económicas, sociais, ambientais ou outras.”

²³⁷ Garantido pela CRP nos seguintes termos: Artigo 62.º (Direito de propriedade privada)

1. A todos é garantido o direito à propriedade privada e à sua transmissão em vida ou por morte, nos termos da Constituição.

Já no Brasil, o princípio da proporcionalidade é implícito na Constituição, sendo unânime o seu reconhecimento, tanto pela doutrina, como pela jurisprudência e pela legislação (como por exemplo, pela Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que “*Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal*”²³⁸). Por outro lado, a mesma CRFB, tem a garantia do direito de propriedade estabelecida nos arts. 5º., inciso XXII e art. 170, inciso II. E, particularmente na seara fiscal, esse princípio vem expresso no art. 150, inciso IV²³⁹, que veda a utilização de tributos com o efeito de confisco, ou seja, proíbe que o Estado, a pretexto de cobrar tributo, se apodere dos bens do cidadão. Assim, tal princípio visa a garantia e eficácia de direitos como existência digna, propriedade, livre iniciativa e livre exercício de profissão. É, portanto, uma forma de proteção do cidadão contra o arbítrio do poder público, na medida em que obriga o Estado a observar limites na instituição e arrecadação de tributos.

No entanto, verifica-se que nem a CRFB nem a LGT impõem um limite objetivo à tributação confiscatória, razão pela qual a questão deve ser analisada caso a caso²⁴⁰. A doutrina é praticamente unânime ao reconhecer o problema realtivo à fixação de limites, no que se refere à aferição do efeito confiscatório dos tributos²⁴¹, mas recorre a alguns

2. A requisição e a expropriação por utilidade pública só podem ser efectuadas com base na lei e mediante o pagamento de justa indemnização.”

²³⁸“ Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

...”

²³⁹ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...”

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

...”

²⁴⁰ Conforme Luciano Amaro, existem hipóteses em que a tributação se revela severa, mas não confiscatória, por motivos de política fiscal, como ocorre com os tributos de finalidades extrafiscais. Neste caso, pode-se citar a elevada tributação do cigarros, cigarrilhas e tabaco de modo geral, artigos de luxo, etc. Ainda segundo o autor, a vedação ao confisco não é fórmula matemática, mas sim critério a ser observado pelo legislador, pelo intérprete e pelo julgador (Obra citada, pág. 170).

²⁴¹ “A doutrina tem-se demonstrado bastante producente na tentativa de estabelecer a natureza jurídica da vedação do efeito de confisco tributário. Segundo Ricardo Lobo Torres, a proibição de confisco representa “imunidade tributária de uma parcela mínima necessária à sobrevivência da propriedade privada”. Para Roque Antônio Carraza o princípio da não-confiscatoriedade “deriva do princípio da capacidade contributiva”, associando-se à ideia de direito tributário justo e reforçando o direito de propriedade. A noção de tributação justa deflui também das conclusões de Jorge de Oliveira Vargas, ponderando que o princípio do não-confisco não pode ser isoladamente interpretado, mas sim em conjunto com os outros princípios e objetivos constitucionais, visando à justiça tributária pela diminuição das desigualdades econômicas. Conforme Fabio Goldschmidt, a análise sistemática dos dispositivos que

critérios para verificação desse efeito, a saber: (i) capacidade contributiva²⁴²; e (ii) estrangulamento - (*Endrosselung*)²⁴³. Ainda, e como salienta Estevão Horvath, a tarefa de identificação do caráter confiscatório do tributo deve também levar em conta se foi “criado com finalidades extrafiscais”, qual sua “natureza intrínseca”, qual o “tipo de riqueza gravada” e assim por diante²⁴⁴.

O Tribunal Constitucional de Portugal, analisando questão relativa à tributação autônoma em sede de IRC, assevera que a respectiva taxa seria de natureza confiscatória caso, no âmbito da proporcionalidade ou proibição de excesso, o tributo viesse a absorver “a totalidade ou a maior parte da matéria coletável”, ou tivesse o já citado efeito de estrangulamento, inviabilizando “o livre exercício das atividades humanas” ou ainda, impedindo que “a cada um seja assegurado um mínimo de meios ou recursos materiais indispensáveis”²⁴⁵. De outro tanto, ao julgar matéria referente à suspensão de subsídios de férias e pagamento da Contribuição Extraordinária de Solidariedade, concluiu aquela Corte que para se identificar o caráter confiscatório do imposto, deve-se avaliar seu efeito em relação ao contribuinte em concreto, ou seja, o mais relevante não é

circundam o art. 150, inciso IV, indica, com hialina clareza, que a intenção da vedação ao efeito de confisco tributário é fixar limites objetivos e não entregar o princípio a sua própria sorte, condenando-lhe a uma triste subjetividade. Entretanto, afirma que “há um fator fundamental que demonstra que, tal como ele se apresenta hoje no texto constitucional, deve ser classificado como valor: o princípio do não-confisco é de difícilíssima identificação” Em direção semelhante, José Juan Ferreiro Lapatza afirma que, nos casos de tributação confiscatória, “é muito difícil, para não dizer impossível, fixar os limites quantitativos exatos, gerais e apriorísticos”. Ao que parece, porém, ainda não há uma aceitação pacífica quanto à delimitação da natureza jurídica do chamado “princípio de vedação ao efeito de confisco tributário”. Defini-lo como um *valor* implica adentrar na *teoria dos valores*, desaguando invariavelmente nas subjetividades que lhe são inerentes. De modo diverso, tratando-o como *limite objetivo*, decorre uma necessidade inflexível de definir arbitrariamente os seus limites *quantitativos*”. Balthazar, Ubaldo Cesar; Henrique Machado, Carlos “A vedação à utilização de tributos com efeito de confisco como instrumento de proteção do contribuinte” Prisma Jurídico, vol. 11, núm. 2, julho-dezembro, 2012, pp. 293-332 Universidade Nove de Julho São Paulo, Brasil. Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=93426910007>

²⁴² Conforme Aliomar Baleeiro in “Limitações constitucionais ao poder de tributar” 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 567 e Cláudio Carneiro in “Curso de Direito Tributário e Financeiro” 3ª.Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, págs. 427/428

²⁴³ Critério econômico e não jurídico. A respeito, Ricardo Lobo Torres cita Tipke e Lang, que em análise da jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão, concluíram que o imposto é “estrangulatório” quando inviabiliza economicamente o regular exercício do direito de propriedade, de exercício de profissão ou atividade lícita in “Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário” Volume III 3ª. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 162.

²⁴⁴ “O princípio do não confisco no campo do direito tributário”, São Paulo, Dialética, 2002, pág. 148, *apud* Roque Antonio Carrazza, obra citada, pág. 125.

²⁴⁵ Acórdão disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160197.html>

quanto o imposto retira do patrimônio ou renda do contribuinte, mas sim “o que lhe deixa ficar”²⁴⁶.

Ainda, e pelos princípios adotados por ambas as Constituições, a vedação em análise aplica-se também às multas de caráter fiscal, oriundas do descumprimento de obrigações tributárias²⁴⁷. Isso porque, sem dúvida, uma multa excessiva caracteriza uma burla indireta à proibição de confisco, como bem assevera Sacha Calmon Navarro Coelho²⁴⁸. A matéria é pacificada no Poder Judiciário, tendo o STF se manifestado diversas vezes sobre o tema, no sentido de que o Estado - seja a título de tributo ou de multa - não pode se apropriar dos rendimentos ou patrimônio do contribuinte de modo a comprometer-lhe, pela excessividade do gravame fiscal, a existência digna, o exercício de profissão lícita ou o regular exercício de suas necessidades vitais (como educação, saúde e habitação)²⁴⁹.

²⁴⁶ “...

A questão das taxas confiscatórias tem sido matéria tratada, no domínio tributário, no âmbito do princípio da proporcionalidade ou proibição de excesso, considerando-se que, implicando o imposto uma restrição ao direito de propriedade, o tributo não pode assumir uma tal dimensão quantitativa que absorva «a totalidade ou a maior parte da matéria coletável», nem pode ter um efeito de estrangulamento, impedindo «o livre exercício das atividades humanas» (DIOGO LEITE DE CAMPOS/MÓNICA LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, Coimbra, 1996, pág. 148, e DIOGO LEITE DE CAMPOS, *As três fases de princípios fundamentais do Direito Tributário*, in *O Direito*, ano 139º, 2007, pág. 29), ou pondo em causa que «a cada um seja assegurado um mínimo de meios ou recursos materiais indispensáveis (...) [à] dignidade [da pessoa humana]» (CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 7.ª Edição, pág. 162).

A variável quantitativa não é, contudo, contrariamente ao que possa parecer, única ou determinante. Para aferição do que seja ou não imposto confiscatório, apela-se a uma ideia de equidade ou «tributação equitativa»: «saber se um imposto tem efeitos confiscatórios não depende apenas dos montantes das respetivas taxas. Importa, isso sim, aferir desses efeitos confiscatórios em relação a determinado contribuinte em concreto. O fator decisivo não é aquilo que o imposto retira ao contribuinte, mas o que lhe deixa ficar» (LUÍS VASCONCELOS ABREU, *Algumas notas sobre o problema da confiscatoriedade tributária em sede de imposto sobre o rendimento pessoal*», in *Fisco*, n.º 31, maio 1991, págs. 26 e segs.). ...” Acórdão disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130187.html>

²⁴⁷ A esse respeito, o STF decidiu, em sede de repercussão geral, que a multa imposta por descumprimento de obrigação acessória tem que observar os princípios constitucionais da proporcionalidade e da vedação ao confisco. Acórdão disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10207610>

²⁴⁸ “Curso de Direito Tributário”, obra citada, pág. 681

²⁴⁹ Acórdãos disponíveis em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266148> e <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266412>

Sendo assim, conclui-se que o princípio em questão é objeto de proteção constitucional tanto em Portugal (sob a denominação de princípio da proporcionalidade ou da proibição de excesso) tanto no Brasil (onde além do princípio da proporcionalidade propriamente dito, e sem prejuízo dos demais garantias asseguradas ao contribuinte, existe vedação à utilização de tributos com efeito de confisco, conforme art. 150, inciso IV da CRFB).

Em Portugal, ao julgar a imposição de multa no valor de 15.000,00 euros, fixada por autoridade administrativa, assim afirmou o Tribunal da Relação de Coimbra: ““Ainda que assim se não entenda, a coima mínima estipulada por lei é exagerada face aos resultados líquidos anuais de exercício da arguida, dado que foi dado como provado que o seu resultado líquido anual foi, no ano de 2008, de €7.800,00.

...

Ao legislador são cometidos limites que deverão ser observados, ao mesmo tempo que outros limites decorrem da própria Constituição e do Direito em geral. Por conseguinte, o poder discricionário nunca poderá ser entendido como uma carta em branco, mas como uma ordem para a realização da justiça na situação concreta.

É necessário respeitar o princípio constitucional da proporcionalidade.

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, já exigia expressamente que se observasse a proporcionalidade entre a gravidade do crime praticado e a sanção a ser aplicada. “a lei só deve cominar penas estritamente necessárias e proporcionais ao delito” (art.15). No entanto, o princípio da proporcionalidade é uma consagração do constitucionalismo moderno.

A lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições **limitar-se ao necessário** para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos. (art.º 18º, 2 CRP) .

“Admitido que um meio seja ajustado e necessário para alcançar determinado fim, mesmo neste caso dever perguntar-se se o resultado obtido com a intervenção é *proporcional* à “carga coactiva” da mesma. Meios e fim são colocados em equação mediante um *juízo de ponderação*, a fim de se avaliar se o meio utilizado é ou não desproporcionado em relação ao fim. Trata-se, pois, de uma questão de “medida” ou “desmedida” para se alcançar um fim: pesar as desvantagens dos meios em relação às vantagens do fim.”(-Gomes Canotilho, Direito Constitucional,4ª Edição pag.316)

A primeira das “entidades públicas” subordinadas aos direitos liberdades e garantias é o Estado (em sentido estrito), quer enquanto legislador, quer enquanto administração, quer enquanto juiz. O primeiro não pode emitir normas incompatíveis com os direitos fundamentais, sob pena de inconstitucionalidade.....O terceiro está obrigado a decidir o direito para o caso em conformidade com as normas garantidoras de direitos, liberdades e garantias e a contribuir para o desenvolvimento judicial do direito privado através da aplicação directa dessas mesmas normas.”(-Gomes Canotilho e Vital Moreira , Constituição da República Portuguesa Anotada,pag. 383)

...

É irrelevante nos termos que deixamos expostos a chamada á colação do preceituado no nº 3 do D.L. 433/82 (atenuação especial mínimo 7.500 €)ou o preceituado no art.º 88º do mesmo diploma(pagamento em prestações).

Concluímos, assim, pela inconstitucionalidade do normativo citado pela ofensa do princípio da proporcionalidade.” Acórdão disponível na íntegra *in* <http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/8fe0e606d8f56b22802576c0005637dc/6315c657506d1629802576a100536d87?OpenDocument>

CAPÍTULO X PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA DOS IMPOSTOS

O princípio da transparência administrativa vem genericamente expresso no art. 268 da CRP²⁵⁰, como garantia e direito dos cidadãos. E como princípio fundamental a ser observado pelo Estado²⁵¹, deve ser aplicado também nas normas que conduzem o sistema fiscal, salvo nas circunstâncias legalmente justificáveis (como, por exemplo, nas

²⁵⁰ “Artigo 268.º (Direitos e garantias dos administrados)

1. Os cidadãos têm o direito de ser informados pela Administração, sempre que o requeiram, sobre o andamento dos processos em que sejam directamente interessados, bem como o de conhecer as resoluções definitivas que sobre eles forem tomadas.

2. Os cidadãos têm também o direito de acesso aos arquivos e registos administrativos, sem prejuízo do disposto na lei em matérias relativas à segurança interna e externa, à investigação criminal e à intimidade das pessoas.

3. Os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos.

4. É garantido aos administrados tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos e a adopção de medidas cautelares adequadas.

5. Os cidadãos têm igualmente direito de impugnar as normas administrativas com eficácia externa lesivas dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos.

6. Para efeitos dos n.os 1 e 2, a lei fixará um prazo máximo de resposta por parte da Administração.”

²⁵¹ “... O princípio da transparência da Administração é consubstancial a toda a ordem jurídica democrática. A publicidade das decisões (e dos processos de decisão) liga-se aos próprios fundamentos da democracia, pois esta é «uma forma de governo que exclui, por princípio, a ocultação e o segredo» (José Bermejo Vera, «El secreto en las Administraciones públicas. Principios básicos y regulaciones específicas del Ordenamiento jurídico español», in *Civitas — Revista española de Derecho Administrativo*, 57, 1988).

Esta ideia de visibilidade ou transparência do poder — orientada a desideratos de liberdade, igualdade e participação — vem conformar a estrutura do direito à informação em processo gracioso (CRP, artigo 268.º) que assim apresenta uma dupla dimensão: (1) *dimensão de defesa* (defesa dos particulares em face da Administração e, sobretudo, da Administração coactiva) e (2) *dimensão de participação* (participação no procedimento administrativo).

...

É, aliás, um dado adquirido na doutrina portuguesa que os direitos e garantias dos administrados enunciados no artigo 268.º são «direitos fundamentais de natureza análoga» aos direitos, liberdades e garantias (CRP, artigo 17.º), «partilhando, portanto, do mesmo regime, designadamente a aplicabilidade directa e a limitação da possibilidade de restrição apenas aos casos expressamente previstos na Constituição e mediante lei geral e abstracta (CRP, artigo 18.º). Pelo seu número, importância e significado sob o ponto de vista do princípio do Estado de direito democrático, este conjunto de ‘direitos e garantias dos administrados’ (cfr. a epígrafe do preceito) constituem uma espécie de capítulo suplementar de direitos, liberdades e garantias, ao lado dos de carácter pessoal, dos de participação política e dos dos trabalhadores» (J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, *ob. cit.*, p. 428).

Também Jorge Miranda reconhece que o direito de informação dos administrados é um verdadeiro e próprio direito, liberdade e garantia, um direito fundamental de natureza análoga à dos direitos enunciados no Título II da Parte I da Constituição (*obs.* e págs. *cits.*), que é, enfim, um «direito de exigir com eficácia imediata» (*Manual de Direito Constitucional*, tomo IV, «Direitos Fundamentais», Coimbra, 1988, pp. 142-143).

...” Acórdão disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19920231.html>

situações previstas nos arts. 64 e 64-A da LGT)²⁵². Portanto, fica evidenciada a necessidade de elaboração e publicação²⁵³ de normas claras e objetivas sobre a tributação, de forma a garantir seu conhecimento e cumprimento pelos cidadãos (com implicações, portanto, na simplicidade fiscal e segurança jurídica).

Neste sentido, verifica-se ainda que a LGT trata do “*dever de colaboração*” entre a administração pública e o contribuinte (art. 59)²⁵⁴, estabelecendo assim a transparência

²⁵² “Artigo 64.º - Confidencialidade

1 - Os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária estão obrigados a guardar sigilo sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes e os elementos de natureza pessoal que obtenham no procedimento, nomeadamente os decorrentes do sigilo profissional ou qualquer outro dever de segredo legalmente regulado.

2 - O dever de sigilo cessa em caso de:

- a) Autorização do contribuinte para a revelação da sua situação tributária;
- b) Cooperação legal da administração tributária com outras entidades públicas, na medida dos seus poderes;
- c) Assistência mútua e cooperação da administração tributária com as administrações tributárias de outros países resultante de convenções internacionais a que o Estado Português esteja vinculado, sempre que estiver prevista reciprocidade;
- d) Colaboração com a justiça nos termos do Código de Processo Civil e Código de Processo Penal.
- e) Confirmação do número de identificação fiscal e domicílio fiscal às entidades legalmente competentes para a realização do registo comercial, predial ou automóvel.

3 - O dever de confidencialidade comunica-se a quem quer que, ao abrigo do número anterior, obtenha elementos protegidos pelo segredo fiscal, nos mesmos termos do sigilo da administração tributária.

4 - O dever de confidencialidade não prejudica o acesso do sujeito passivo aos dados sobre a situação tributária de outros sujeitos passivos que sejam comprovadamente necessários à fundamentação da reclamação, recurso ou impugnação judicial, desde que expurgados de quaisquer elementos susceptíveis de identificar a pessoa ou pessoas a que dizem respeito.

5 - Não contende com o dever de confidencialidade:

- a) A divulgação de listas de contribuintes cuja situação tributária não se encontre regularizada, designadamente listas hierarquizadas em função do montante em dívida, desde que já tenha decorrido qualquer dos prazos legalmente previstos para a prestação de garantia ou tenha sido decidida a sua dispensa;
- b) A publicação de rendimentos declarados ou apurados por categorias de rendimentos, contribuintes, sectores de actividades ou outras, de acordo com listas que a administração tributária deve organizar anualmente a fim de assegurar a transparência e publicidade.

6 - Para efeitos do disposto na alínea a) do número anterior, considera-se como situação tributária regularizada o disposto no artigo 177.º-A do CPPT.

Artigo 64.º-A - Garantias especiais de confidencialidade

Compete ao Ministro das Finanças definir regras especiais de reserva da informação a observar pelos serviços da administração tributária no âmbito dos processos de derrogação do dever de sigilo bancário.”

²⁵³ Conforme art. 119 da CRP, relativo à publicidade dos atos. A publicação é elemento essencial à transparência, uma vez que (i) dá conhecimento do ato administrativo aos cidadãos, e o torna oponível às partes e a terceiros e (ii) permite o controle social dos atos administrativos.

²⁵⁴ “Artigo 59.º

Princípio da colaboração

1 - Os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco.

2 - Presume-se a boa fé da actuação dos contribuintes e da administração tributária.

3 - A colaboração da administração tributária com os contribuintes compreende, designadamente:

- a) A informação pública, regular e sistemática sobre os seus direitos e obrigações;

na relação jurídica, não apenas por parte do Estado, mas também dos contribuintes. De igual forma, a citada LGT fixa os direitos à informação (art. 67)²⁵⁵, o que reforça a aplicação do princípio da transparência em matéria fiscal.

Entretanto, deve aqui ser registrado que o princípio em análise não deve ser confundido com o “*regime de transparência fiscal*” previsto no art. 6º. do CIRC (o qual imputa aos rendimentos tributáveis de sócios, para fins de apuração de IRS ou IRC, a matéria coletável de determinadas sociedades). Tal regime, uma vez que aplicável especificamente a uma categoria de imposto, mediante codificação legal ordinária, não é objeto do presente estudo ²⁵⁶.

-
- b) A publicação, no prazo de 30 dias, das orientações genéricas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias;
 - c) A assistência necessária ao cumprimento dos deveres acessórios;
 - d) A notificação do sujeito passivo ou demais interessados para esclarecimento das dúvidas sobre as suas declarações ou documentos;
 - e) A prestação de informações vinculativas, nos termos da lei;
 - f) O esclarecimento regular e atempado das fundadas dúvidas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias;
 - g) O acesso, a título pessoal ou mediante representante, aos seus processos individuais ou, nos termos da lei, àqueles em que tenham interesse directo, pessoal e legítimo;
 - h) A criação, por lei, em casos justificados, de regimes simplificados de tributação e a limitação das obrigações acessórias às necessárias ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos;
 - i) A publicação, nos termos da lei, dos benefícios ou outras vantagens fiscais salvo quando a sua concessão não comporte qualquer margem de livre apreciação da administração tributária;
 - j) O direito ao conhecimento pelos contribuintes da identidade dos funcionários responsáveis pela direcção dos procedimentos que lhes respeitem;
 - l) A comunicação antecipada do início da inspecção da escrita, com a indicação do seu âmbito e extensão e dos direitos e deveres que assistem ao sujeito passivo.
 - m) Informação ao contribuinte dos seus direitos e obrigações, designadamente nos casos de obrigações periódicas;
 - n) A interpelação ao contribuinte para proceder à regularização da situação tributária e ao exercício do direito à redução da coima, quando a administração tributária detecte a prática de uma infracção de natureza não criminal.
- 4 - A colaboração dos contribuintes com a administração tributária compreende o cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei e a prestação dos esclarecimentos que esta lhes solicitar sobre a sua situação tributária, bem como sobre as relações económicas que mantenham com terceiros.
- 5 - A publicação dos elementos referidos nos alíneas a), b), e), f) e i) do n.º 3 é promovida por meios electrónicos.
- 6 - A administração tributária disponibiliza a versão electrónica dos códigos e demais legislação tributária actualizada.
- 7 - As comunicações previstas nas alíneas m) e n) do n.º 3 são efetuadas por via electrónica.”

²⁵⁵ “Artigo 67.º

Direito à informação

1 - O contribuinte tem direito à informação sobre:

- a) A fase em que se encontra o procedimento e a data previsível da sua conclusão;
- b) A existência e teor das denúncias dolosas não confirmadas e a identificação do seu autor;
- c) A sua concreta situação tributária.

2 - As informações referidas no número anterior, quando requeridas por escrito, são prestadas no prazo de 10 dias”

Já no Brasil esse princípio também é corolário do Estado democrático de direito²⁵⁷ e está igualmente associado ao princípio da publicidade, que vincula os atos da administração pública (art. 37)²⁵⁸. Ao mesmo tempo, se encontra no art. 5º., incisos XXXIII, XXXIV, alínea “b” e LXXII²⁵⁹.

Portanto, e a exemplo do que ocorre em Portugal, esse princípio tem por objetivo dar conhecimento das normas aos cidadãos (publicidade)²⁶⁰, tornando-as eficazes, evitando favoritismos por parte do Estado (imparcialidade) e dando ao cidadão condições objetivas para acompanhamento dos atos administrativos em geral. Além disso, permite que os administrados tenham acesso às informações públicas que necessitam (com as

²⁵⁶ A síntese do regime de transparência fiscal previsto no CIRC pode ser encontrada, por exemplo, em <https://www.occ.pt/fotos/editor2/VidaEconomica28Agosto.pdf>

²⁵⁷ O fato de não constar expressamente no texto constitucional “não lhe retira o *status* aqui pugnado, como já sustentado por Jesús Gonzáles Pérez ‘os princípios gerais do direito, por sua própria natureza, existem com independência de sua consagração em uma norma jurídica positiva’”. Rafael Da Cás Maffini, “O Direito Administrativo nos Quinze Anos da Constituição Federal” em Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado, Salvador, n. 5, março/abril/maio, 2006, págs. 9/10. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br>

²⁵⁸ “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: ...”

²⁵⁹ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

...
XXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado;

XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

...
b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal;

...
LXXII - conceder-se-á *habeas data*:

a) para assegurar o conhecimento de informações relativas à pessoa do impetrante, constantes de registros ou bancos de dados de entidades governamentais ou de caráter público;

b) para a retificação de dados, quando não se preferir fazê-lo por processo sigiloso, judicial ou administrativo;

...”

²⁶⁰ A publicidade comprova a aplicação dos princípios constitucionais em geral por parte do Estado, ou seja, dá transparência na condução da coisa pública, visando os objetivos perseguidos pelo Estado.

ressalvas legalmente permitidas), ao passo que também devem colaborar na prestação de informações que lhes forem solicitadas pela administração pública.

Visto isso, cabe salientar que a CRFB prevê, no parágrafo 5º. do art. 150, que “A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.” Esse é, no Brasil, o denominado princípio da transparência dos impostos, ou “*princípio da transparência fiscal*”²⁶¹. Significa que os cidadãos têm o direito de saber quais os tributos cobrados pelo Estado nas compras de mercadorias e serviços. É de especial aplicação nos impostos indiretos, que vêm embutidos no preço final pago pelo consumidor, a exemplo do que ocorre com o IVA em Portugal.

Esse princípio foi objeto de regulamentação pela Lei n. 12.741, de 8 de dezembro de 2012²⁶², a qual determina que no documento fiscal de compra e venda de mercadorias e serviços deve constar o valor aproximado “...correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda”²⁶³.

Nestas condições, conclui-se que o princípio da transparência - ainda que oriundo do direito administrativo - é de obrigatória observância tanto em Portugal (como na identificação do montante de IVA incidente na transação) quanto no Brasil (onde existe um dispositivo constitucional específico para regular a questão em matéria tributária).

²⁶¹ Ricardo Lobo Torres, obra citada, pág. 100.

²⁶² Texto integral disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/L12741.htm

²⁶³ Tal lei nasceu de uma iniciativa popular liderada pela Federação das Associações Comerciais do Estado de São Paulo – FACESP, visando tornar transparente o valor pago em impostos pelo consumidor em operações comerciais. Foram 1,5 milhões de assinaturas e o apoio de 90% da população, conforme pesquisa IBOPE realizada, encomendada pela ACSP. Informações consultadas em <http://fantastsoft.com.br/basecon/2015/06/12/de-olho-no-imposto-lei-da-transparencia-lei-12-7412012/>

CAPÍTULO XI PRINCÍPIO DA LIBERDADE DE TRÁFEGO

O princípio da liberdade de tráfego encontra previsão constitucional no art. 150, V da Constituição brasileira ²⁶⁴, proibindo assim limitações à circulação de pessoas ou bens por intermédio da instituição de tributos interestaduais ou intermunicipais, com exceção da cobrança de pedágio²⁶⁵, em razão da utilização de vias conservadas pelo Poder Público²⁶⁶. O que se protege aqui é a liberdade de circulação (de pessoas ou bens) e de comércio, assim como o princípio federativo adotado pelo Brasil. Neste sentido, é conjugado com outros princípios constitucionais já objeto do presente estudo (como igualdade e uniformidade), sendo também harmonizado com o art. 152 da CRFB, *in verbis*: “É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”²⁶⁷.

Sobre o tema, oportuno salientar que, no caso do ICMS (imposto de competência estadual), o princípio é materializado em procedimentos específicos, como o regime de alíquotas delimitado pelo Senado Federal e a celebração de convênios interestaduais para estabelecimento de isenções²⁶⁸. Ainda, e como ressalta Luciano Amaro, nas

²⁶⁴“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público; ...”

²⁶⁵ O qual, como já visto, tem natureza de preço público e, portanto, não se sujeita às regras do sistema tributário.

²⁶⁶ Conforme observa Luciano Amaro: “Esse princípio atende a uma preocupação que, segundo o relato de Pontes de Miranda, vem do primeiro orçamento brasileiro, na regência de D. Pedro, que procurou imunizar o comércio entre as províncias; no Império, contudo, criou-se o imposto interprovincial, na República, apesar da vedação constitucional, algumas práticas contornaram o obstáculo”. Obra citada, pág. 170.

²⁶⁷ No dizer de Aliomar Baleeiro, “Toda retaliação para proteger de fora o produtor, comerciante ou, enfim, contribuinte da pessoa de direito público tributante é inconstitucional, seja onerando o produto acabado que entre, seja restringindo a saída de matérias-primas destinadas a competidores situados fora.” *In* “Direito Tributário Brasileiro”, 11ª. Ed., Rio de Janeiro, Forense, 1999, pág. 163.

²⁶⁸ Além disso, com a aplicação do princípio, fica coibida a instalação da denominada guerra fiscal entre os Estados da Federação, em prejuízo do consumidor final, como bem afirma o STF:
“... ”

situações em que a disciplina específica do tributo não seja bastante para evitar tal limitação (como no caso de taxas), o princípio constitucional impede a discriminação de pessoas ou bens, em razão de seu destino ou procedência²⁶⁹.

Já na CRP, não se identifica dispositivo expresso neste sentido, mas sim princípios orientadores contidos no art. 81²⁷⁰, que autorizam a conclusão no sentido de que a tributação não limita a circulação de bens ou pessoas em razão de sua procedência ou destino, dentro do território nacional. De igual forma se pode concluir da leitura do contido no art. 5º. da LGT ²⁷¹, que estabelece os fins visados pela tributação.

Neste aspecto, deve-se salientar que não está em discussão a possibilidade de o Estado conceder benefícios fiscais a pessoas, bens ou atividades econômicas (inclusive em

c. Os entes federados não podem utilizar sua competência legislativa privativa ou concorrente para retaliar outros entes federados, sob o pretexto de corrigir desequilíbrio econômico, pois tais tensões devem ser resolvidas no foro legítimo, que é o Congresso Nacional (arts. 150, V e 152 da Constituição).

d. Compete ao Senado definir as alíquotas do tributo incidente sobre as operações interestaduais.

e. A tolerância à guerra fiscal tende a consolidar quadros de difícil reversão.

A meu sentir, é importante ressaltar rapidamente a importância desse último ponto. A falta de prestação jurisdicional oportuna sobre as várias ramificações da guerra fiscal tende a consolidar quadros de difícil reversão, ao estimular a retaliação unilateral ao mesmo tempo em que desacredita as instituições constituídas para resolver esses impasses.

...

Lembro também que os maiores prejudicados com a guerra fiscal são os consumidores finais, dentre os quais se destacam pessoas naturais que nem sempre têm a capacidade econômica para suportar o aumento indevido da carga tributária, que certamente será repassada ao preço pelos contribuintes de direito (a base de cálculo por dentro é imposição legal).

...” Acórdão disponível em

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2192716>

²⁶⁹ Obra citada, pag. 171.

²⁷⁰“Artigo 81.º (Incumbências prioritárias do Estado)

Incumbe prioritariamente ao Estado no âmbito econômico e social:

...

b) Promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal;

...

d) Promover a coesão econômica e social de todo o território nacional, orientando o desenvolvimento no sentido de um crescimento equilibrado de todos os sectores e regiões e eliminando progressivamente as diferenças econômicas e sociais entre a cidade e o campo e entre o litoral e o interior;

e) Promover a correção das desigualdades derivadas da insularidade das regiões autónomas e incentivar a sua progressiva integração em espaços económicos mais vastos, no âmbito nacional ou internacional;

...”

²⁷¹“Artigo 5.º

Fins da tributação

1 - A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.

2 - A tributação respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material.”

relação à sua localização), como ocorre nas taxas diferenciadas de IVA, fixadas pelos n. 1 e 3 do art. 18 do CIVA²⁷². De fato, são situações distintas, e a liberdade de tráfego significa que não pode o Estado onerar, agravar, de modo discriminatório, a circulação de bens e pessoas dentro do território português, unicamente em razão de sua origem ou destino²⁷³. Mas pode haver a discriminação benéfica, como nas hipóteses acima citadas.

CAPÍTULO XII – SÍNTESE DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Por fim, e para sintetizar o exposto em todo o Título, apresenta-se tabela indicativa dos princípios constitucionais (implícitos ou explícitos, gerais ou específicos) a serem observados em matéria de tributação. Estes princípios, como já dito, são complementados pela LGT e CTN, além de corroborados pela doutrina e jurisprudência.

**TABELA 3 – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS A SEREM OBSERVADOS EM
MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

| PRINCÍPIO | Arts. CRP | Arts. CRFB |
|-----------------------|---|--|
| Segurança jurídica | 2º., 18, 103, nº. 3 | Implícito 5º., incisos XXXVI, XXXIX e XL |
| Legalidade/tipicidade | 3º., nºs. 2 e 3 103, nºs. 2 e 3 (impostos e seguridade social). Taxas e contribuições financeiras, conforme lei geral) | 5º., inciso II e 150, inciso I (tributos em geral) |

²⁷² Artigo 18.º - Taxas do imposto

1 - As taxas do imposto são as seguintes:

- a) Para as importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da lista I anexa a este diploma, a taxa de 6 %;
- b) Para as importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da lista II anexa a este diploma, a taxa de 13 %;
- c) Para as restantes importações, transmissões de bens e prestações de serviços, a taxa de 23%.

...

3 - As taxas a que se referem as alíneas a), b) e c) do n.º 1 são, respetivamente, de:

- a) 4 %, 9 % e 18 %, relativamente às operações que, de acordo com a legislação especial, se considerem efetuadas na Região Autónoma dos Açores;
- b) 5 %, 12 % e 22 %, relativamente às operações que, de acordo com a legislação especial, se considerem efetuadas na Região Autónoma da Madeira.

...”

²⁷³ Por fugirem do objetivo do presente estudo, não serão aqui abordados aspectos relativos a operações na União Européia, onde o IVA tem distintas formas de incidências e isenções.

| | | |
|--|---|---|
| Irretroatividade (não-retroatividade) | 2º., 18, nº. 3 (tributos, conforme doutrina e jurisprudência) | 5º., incisos XXXVI e XXXIX e XL 150, inciso III, alínea “a”(tributos em geral) |
| Anualidade | 105 e 106 | Matéria orçamentária |
| Anterioridade | - | 150, inciso III, alíneas “b” e “c”(tributos, com exceções) |
| Isonomia (igualdade) | 9º., alínea “d”, 13 e 104 | 5º., <i>caput</i> e inciso I, 19, inciso III e 150, inciso II |
| Capacidade contributiva (proibição do excesso / progressividade, proporcionalidade e personalização) | 9º., alínea “d”, 13, 104 n.ºs. 1 e 3 (impostos) | 145, parágrafo 1º. (impostos) |
| Uniformidade (neutralidade fiscal) | 81, alíneas “b” e “f” | 151, incisos I e II, 152 |
| Universalidade | 12, 104, nº. 1 (IRS) | 5º., <i>caput</i> , 153, <i>caput</i> e parágrafo 2º., inciso I e 194/195 (IR e Segurança Social) |
| Vedação ao confisco (proibição do excesso, proporcionalidade) | Implícito 2º., 18, nº. 2 e 226 | 150, inciso IV |
| Transparência dos impostos | 268 | 5º., incisos XXXIII, XXXIV, alínea “b” e LXXII, 37, 150, parágrafo 5º. |
| Liberdade de tráfego | 81 | 150, inciso V |

Fonte da tabela: elaboração própria

CONCLUSÃO

No presente estudo buscou-se uma comparação entre os sistemas tributários existentes em Portugal e no Brasil, a nível constitucional. O tema é de relevância para conhecimentos dos principais dispositivos que regem a criação e funcionamento dos respectivos sistemas fiscais, uma vez que o fundamental dever de pagar impostos deve ser atribuído aos cidadãos em consonância com os princípios ora examinados. Neste aspecto, considera-se que a principal finalidade da tributação é o financiamento do Estado, pois sem recursos não pode ele exercer suas atribuições mínimas (muito embora a tributação não seja a única fonte de aporte de recursos ao tesouro público). Neste

sentido, note-se que a forma de financiamento do Estado evolui à medida que a própria estrutura (política, econômica e social) se aproxima de regimes politicamente democráticos, economicamente autossustentáveis e socialmente mais justos.

Para bem delinear o contexto do estudo, foi necessário abordar questões relativas às conjunturas históricas presentes na elaboração das Constituições em exame, assim como os respectivos dispositivos em matéria fiscal ou tributária. Disso resultou a percepção de que tais dispositivos são similares, prevendo a tributação da renda, patrimônio e consumo, com observância das leis orçamentárias, controle pelos Tribunais de Contas e aprovação pelos órgãos máximos do Poder Legislativo. De igual forma, restou claro que grande parte dos princípios constitucionais (tais como segurança jurídica, legalidade, igualdade) são em princípio equivalentes, alguns com diferenciação própria em razão dos sistemas político-administrativos adotados nos dois países, bem como pelo fato de que a CRP trata especificamente dos impostos, deixando a definição dos tributos a cargo da LGT (Parte II, Título I). Por fim, evidenciou-se que a CRFB estabelece mecanismos que não encontram correspondência na CRP, relativos à imunidade tributária e a fixação de alíquotas e bases de cálculo em determinadas circunstâncias (Parte II, Título II).

Ultrapassado este ponto, foram abordadas questões específicas relativas às Contribuições para a Seguridade (Segurança) Social. Essa matéria ainda comporta algum tipo de discussão no que tange à sua natureza jurídica, muito embora a posição majoritária da doutrina e jurisprudência seja no sentido de que se trata de espécie tributária, devendo observância ao princípio da legalidade e, no caso do Brasil, ao princípio da anterioridade. De igual forma, foi analisado o pagamento de pedágio (portagem), que ainda encerra divergências doutrinárias nos dois países, porém essa cobrança é majoritariamente caracterizada como preço público, não sujeito às regras constitucionais aplicáveis aos tributos (Título III da Parte II).

Além disso, na Parte III foram analisados os aspectos envolvidos nas atividades do Estado, bem como os processos legislativos existentes nos dois países. Em decorrência disso, verificou-se que (i) o sistema fiscal português pode ser mais livremente alterado, com utilização dos mesmos atos normativos necessários à sua instituição (lei ou decreto-lei), observados os dispositivos constitucionais que tratam da matéria

(notadamente arts. 103 e 104) e (ii) no Brasil, o sistema tributário é detalhadamente exposto na Constituição Federal, o que o torna mais rígido na medida em que diversos parâmetros ali fixados somente podem ser objeto de alteração mediante Emenda Constitucional (excluídas as imunidades em determinadas situações); ao mesmo tempo, demonstrou-se que os tributos podem ser criados e/ou modificados por diversos atos legislativos (além da denominada “medida provisória”, de iniciativa exclusiva do Presidente da República).

Já os princípios constitucionais aplicáveis aos sistemas tributários – cerne do presente estudo - foram objeto de extensa averiguação (Parte IV), onde se concluiu pela similitude de sua maioria, observadas certas diferenças relativas ao contexto constitucional de instituição/modificação de tributos no Brasil e impostos em Portugal. Foram individualmente analisados os princípios da segurança jurídica, da legalidade/tipicidade, da irretroatividade (não-retroatividade), da anualidade e anterioridade, da isonomia/igualdade, da capacidade contributiva/progressividade, proporcionalidade e personalização, da uniformidade/neutralidade fiscal, da universalidade, da vedação ao confisco/proibição do excesso (proporcionalidade), da transparência dos impostos e da liberdade de tráfego, com resumo final na Tabela 3.

Neste contexto, evidencia-se que o modelo de Estado democrático de direito adotado por Portugal e pelo Brasil subordina o ordenamento jurídico tributário aos direitos fundamentais da pessoa humana, assim como aos princípios insertos – explícita ou implicitamente - nas respectivas Constituições (sejam eles de ordem fiscal ou não). Esses princípios se traduzem como mecanismos de defesa dos contribuintes frente às exigências fiscais do Estado, ou seja, limitam a atuação estatal no que se refere ao poder arrecadador, evitando arbitrariedades e abusos. Ao mesmo tempo, possibilitam ao contribuinte conhecer a carga tributária a que se sujeita, para o necessário planejamento do cumprimento de suas obrigações fiscais.

Por outro lado, o presente trabalho contribui para a divulgação das semelhanças e diferenças existentes entre as duas constituições fiscais, incentivando o estudo das razões conjunturais envolvidas, visando o aperfeiçoamento (simplificação) desses sistemas fiscais. Note-se, mais uma vez, que a comparação foi realizada a nível constitucional, sendo utilizados atos legislativos hierarquicamente inferiores apenas

quando necessários à elucidação do tema, sem pretensão de análise particular de qualquer espécie tributária.

Neste aspecto, e como questões indiretamente relacionadas ao presente estudo, sugere-se como temas a serem futuramente desenvolvidos em outros trabalhos *(i)* os princípios constitucionais que regem a atividade do Estado (tais como moralidade, eficiência, publicidade), *(ii)* as garantias processuais – administrativas e judiciais - asseguradas aos contribuintes na defesa contra as imposições fiscais e *(iii)* os níveis de fiscalidade em comparação a medidas relativas à aplicação dos recursos arrecadados pelo Estado.

Por fim, entendemos que a sensibilização dos contribuintes quanto à necessidade do cumprimento do dever constitucional de pagar tributos - com os benefícios de sua contribuição para o desenvolvimento de uma sociedade - ocorre quando o Estado cumpre seu papel na aplicação e redistribuição dos valores arrecadados. E essa sensibilização deve ser alcançada por meio da cidadania fiscal, onde o indivíduo tem informação adequada sobre a origem e aplicação dos recursos públicos, fiscalizando a “transformação” dos tributos pagos em obras e serviços de qualidade para a coletividade em geral. Ou seja, se os cidadãos têm obrigação de pagar os tributos que legitimamente lhe exige o Estado, têm eles o direito de exigir que os serviços públicos (entendidos como deveres e tarefas do Estado) sejam prestados de forma eficiente, na persecução de uma sociedade justa.

BIBLIOGRAFIA

ALEXANDRE, Ricardo, “Direito Tributário Esquemático”, 8ª. edição, São Paulo: Método, 2014.

ANDRADE, Vieira de, “Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976”, Coimbra:Almedina, 1998.

AMARO, Luciano, “Direito Tributário Brasileiro”, 21ª. edição, São Paulo:Editora Saraiva, 2016.

BALEEIRO, Aliomar, “Limitações constitucionais ao poder de tributar”, 7ª. edição, Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado (atualizadora), “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, 7ª. edição, Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; MACHADO, Carlos Henrique, “A vedação à utilização de tributos com efeito de confisco como instrumento de proteção do contribuinte” Prisma Jurídico, vol. 11, núm. 2, julho-dezembro, 2012, pp. 293-332 Universidade Nove de Julho São Paulo, Brasil. Disponível em:
<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=93426910007>

BARROSO, Luis Roberto, íntegra disponível em
http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/themes/LRB/pdf/parecer_mudanca_da_jurisprudencia_do_stf.pdf

BARROSO, Luis Roberto, “O Direito Constitucional e a efetividade de suas Normas. Limites e possibilidades da Constituição Brasileira”. 2ª edição, Rio de Janeiro: Renovar

BRITO, Edvaldo, “Direito Tributário e Constituição – Estudos e Pareceres” São Paulo:Atlas, 2016

CABRAL, Nazaré Costa, íntegra disponível em
http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Taxas_contribuicoes_financeiras.pdf

CAMPOS, Diogo Leite de, “As três fases de princípios fundamentantes do direito tributário” – íntegra disponível em
http://www.oa.pt/Conteudos/Artigos/detalhe_artigo.aspx?ide=30777&idsc=59032&ida=59061

CANOTILHO, J.J. Gomes, “Direito Constitucional e Teoria da Constituição”, 3ª. edição, Coimbra:Almedina, 1999

CANOTILHO, J.J. Gomes, “Fundamentos da Constituição” Coimbra:Almedina, 1991.

CANOTILHO, J.J. Gomes, Parecer sobre a Lei do Orçamento do Estado para 2013 – íntegra disponível em http://www.aofa.pt/rimp/Parecer_Gomes_Canotilho.pdf

CANOTILHO, J.J. Gomes e MOREIRA, Vital, “Constituição da República Portuguesa Anotada”, Vol. I, 4ª. edição revista, Coimbra:Editora Coimbra, 2007

CARNEIRO, Cláudio, “Curso de Direito Tributário e Financeiro”, 3ª. edição, Rio de Janeiro: Lumen Juris, , 2011

CARRAZZA, Roque Antonio, “Curso de Direito Constitucional Tributário”, 30ª. edição, São Paulo:Malheiros Editores, 2015

CARVALHO, Kildare Gonçalves “Direito Constitucional Didático” Belo Horizonte: Editora Del Rey, 1996

CARVALHO, Paulo de Barros, “Curso de Direito Tributário”, 7ª. edição, São Paulo: Editora Saraiva, 1996

COELHO, Sacha Calmon Navarro, “Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário”, 2ª. edição, Rio de Janeiro:Forense, 1990

COELHO, Sacha Calmom Navarro, “Curso de Direito Tributário, 10ª. edição, Rio de Janeiro:Forense, 2009

DÓRIA, Antonio R. S., “Direito Constitucional Tributário e ‘due process of law’”, 2ª. edição, Rio de Janeiro: Forense, 1986

FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín, “Introdução ao Direito Tributário” São Paulo: MP Editora, 2008

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun, “O Princípio do Não Confisco no Direito Tributário” São Paulo: RT, 2003.

HORVATH, Estevão, “O princípio do não confisco no campo do direito tributário”, São Paulo: Dialética, 2002

KELSEN, HANS “Teoria Pura do Direito”, 2ª. edição, vol. II, Tradução de João Baptista Machado, Coimbra: Armênio Amado Editor, Sucessor, 1962

MAFFINI, Rafael Da Cás, “O Direito Administrativo nos Quinze Anos da Constituição Federal”, Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado, Salvador, n.º. 5, março/abril/maio, 2006

MACHADO, Hugo de Brito, “Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988”, 5ª. edição, São Paulo:Dialética, 2004

MANEIRA, Eduardo, “Direito Tributário. Princípio da Não-Surpresa”, Minas Gerais: Livraria Del Rey Editora, 1994

MARINONI, Luiz Guilherme “Segurança dos Atos Jurisdicionais Processos Coletivos” Porto Alegre, vol. 2, n.º. 2, 1º abr. 2011.

Disponível em: <http://www.processoscoletivos.net/index.php/revistaeletronica/24-volume-2-numero-2-trimestre-1º-04-2011-a-30-06-2011/122-seguranca-dos-atos-jurisdicionais-principioda>

MARTINS, Ives Gandra, “O sistema tributário na Constituição”, 6ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007

MARTINEZ, Wladimir Novaes, “Princípios de Direito Previdenciário”, 4ª edição, São Paulo: Editora LTR, 2001

MELLO, Celso Antonio Teixeira de, “Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade”. São Paulo: Malheiros, 2008

MENDES, Gilmar Ferreira, COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, “Curso de Direito Constitucional”, 3ª edição, São Paulo: Editora Saraiva

MIRANDA, Jorge, “Manual de Direito Constitucional – Tomo IV”, 2ª. edição, Coimbra: Editora Coimbra, 1988

MIRANDA, Jorge, “Manual de Direito Constitucional”, 3ª. Edição, t. II, Coimbra: Editora Coimbra, 1991

NABAIS, José Casalta, “Sobre o regime jurídico das taxas” – disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Taxas_contribuicoes_financeiras.pdf

NABAIS, José Casalta, “Direito Fiscal” 7.ª edição, Coimbra: Editora Coimbra, 2014

NOGUEIRA, Ruy Barbosa, “Imunidades contra impostos na constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988.” 2ª. Edição,. São Paulo: Editora Saraiva, 1992

PEREIRA, Manuel de Sousa Domingues das Neves, “Introdução ao direito e às obrigações”, 4ª. edição, Coimbra: Almedina, 2015

REZEK, Francisco José de Castro. A Capacidade Contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra; MARTINS, Rogério Gandra (Orgs.), “A Defesa do Contribuinte no Direito Brasileiro”, São Paulo: Editora IOB, 2002

SANCHES, J.L. Saldanha, “Manual de Direito Fiscal”, 2.ª edição., Coimbra: Editora Coimbra, 2002

TEIXEIRA, Glória, “Manual de Direito Fiscal”, 3ª edição, Coimbra: Almedina, 2015

TORRES, Ricardo Lobo, “Curso de direito financeiro e tributário”, Rio de Janeiro: Renovar, 1993

TORRES, Ricardo Lobo, “Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário” Volume III, 3ª. edição, Rio de Janeiro: Renovar, 2005,

ATALIBA, Ataliba, MELLO, Celso Antonio Bandeira de, MEIRELLES, Hely Lopes, GASPARINI, Diógenes, DE PIETRO, Maria Sylvia Zanella, citados em <http://www.fatonotorio.com.br/artigos/ver/21/diferencas-constitucionais-entre-as-taxas-tarifas-e-precos-publicos-em-sentido-estrito-uma-proposta-de-diferenciacao>

“A tributação do valor acrescentado”, Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto, Coimbra:Almedina, Novembro 2008

ANEXO 1- CRFB

“**Art. 18.** A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

§ 1º Brasília é a Capital Federal.

§ 2º Os Territórios Federais integram a União, e sua criação, transformação em Estado ou reintegração ao Estado de origem serão reguladas em lei complementar.

§ 3º Os Estados podem incorporar-se entre si, subdividir-se ou desmembrar-se para se anexarem a outros, ou formarem novos Estados ou Territórios Federais, mediante aprovação da população diretamente interessada, através de plebiscito, e do Congresso Nacional, por lei complementar.

§ 4º A criação, a incorporação, a fusão e o desmembramento de Municípios, far-se-ão por lei estadual, dentro do período determinado por Lei Complementar Federal, e dependerão de consulta prévia, mediante plebiscito, às populações dos Municípios envolvidos, após divulgação dos Estudos de Viabilidade Municipal, apresentados e publicados na forma da lei.

...

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

II - orçamento; ...

V - produção e consumo;

...

§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

...

Art. 25. Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição.

§ 1º São reservadas aos Estados as competências que não lhes sejam vedadas por esta Constituição.

...

Art. 30. Compete aos Municípios:

I - legislar sobre assuntos de interesse local;

II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber;

III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;

...

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

§ 1º O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

§ 2º O parecer prévio, emitido pelo órgão competente sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

§ 3º As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei. § 4º É vedada a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais.”

ANEXO 2 – CRFB

“TÍTULO VI DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO CAPÍTULO I DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Seção I

DOS PRINCÍPIOS GERAIS

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços

III - poderão ter alíquotas:

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o *caput*, na fatura de consumo de energia elétrica.

Seção II

DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b);

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

§ 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

§ 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo

usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

§ 5º A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Seção III DOS IMPOSTOS DA UNIÃO

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*:

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;

III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

§ 5º O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do "caput" deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos

I - trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem;

II - setenta por cento para o Município de origem.

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Seção IV **DOS IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL**

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III - propriedade de veículos automotores

§ 1º O imposto previsto no inciso I

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal

II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço

prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte:

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;

II - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias;

III - nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem;

IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte:

a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto;

b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência;

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.

§ 5º As regras necessárias à aplicação do disposto no § 4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g.

§ 6º O imposto previsto no inciso III:

I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;

II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização.

Seção V
DOS IMPOSTOS DOS MUNICÍPIOS

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

II - compete ao Município da situação do bem.

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. “

ANEXO 3 - CRFB

“**Art. 70.** A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

...

IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

...

VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

...

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

...

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

...

Art. 75. As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.

Parágrafo único. As Constituições estaduais disporão sobre os Tribunais de Contas respectivos, que serão integrados por sete Conselheiros.”