

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

O CONCEITO DE CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA E A SUA
EVOLUÇÃO

Nuno Lucena

Lisboa, julho de 2018

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

O CONCEITO DE CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA E A SUA
EVOLUÇÃO

Nuno Lucena N.º 20150210

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica da Professora Doutora Clotilde Celorico Palma.

Constituição do Júri:
Presidente Prof. Especialista Jesuíno Alcântara Martins
Arguente Prof. Doutor Paulo Nogueira Costa
Vogal Prof.^a Doutora Clotilde Celorico Palma

Lisboa, julho de 2018

Declaro ser o autor desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas.

Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui falta de ética, que poderá resultar da anulação da presente dissertação.

O presente trabalho respeita as normas vigentes no Manual para elaboração de dissertações do ISCAL (e especificamente norma americana para referência bibliográfica *American Psychological Association – APA*) e o texto respeita a ortografia pré-acordo (algumas citações) e pós-acordo ortográfico.

Aos meus pais,
que sempre me incentivaram, a cada dia, a dar o meu melhor
e se propuseram, de imediato, a apoiar-me a fazer este mestrado.

“Não to mandei eu? Esforça-te e tem bom ânimo; não pases, nem te espantes, porque o SENHOR, teu Deus, é contigo, por onde quer que andares.”

A Bíblia [trad. de João Ferreira de Almeida] (JOSUÉ, 1:9)

Agradecimentos

Um trabalho desta grandeza pedia muito esforço e dedicação. Apesar de inicialmente empenhado e cheio de forças, algumas dificuldades e certas vicissitudes da vida vão esmorecendo esse mesmo empenho e abalam alguma confiança para a conclusão desta dissertação. Por isso, com intuito de recuperar toda a força e voltar a sentir o empenho a dar frutos, associo logo todo o apoio e carinho das pessoas que me rodeiam, e que, de alguma forma, sempre me incentivaram a terminar este objetivo.

Assim sendo, ao terminar esta dissertação, quero expressar a minha gratidão a todos os que, de certa forma, me ajudaram nestes últimos tempos, em especial:

Quero agradecer, primeiramente, a Deus, pela força e coragem durante toda esta longa caminhada. Aos meus pais, por todo o cuidado e dedicação que me deram em todos os momentos e, principalmente, pela capacidade de acreditarem e investirem em mim, dando-me toda a esperança para seguir em frente e nunca desistir. À minha família, por todo o apoio e constantes orações. À minha namorada, por todas as vezes que me ajudou, ouviu e incentivou a dar sempre o meu melhor e a nunca desistir.

À minha orientadora, Professora Doutora Clotilde Celorico Palma, que, desde o início, se disponibilizou a orientar a minha dissertação, pela sua ajuda, apoio e confiança.

Aos demais amigos e colegas, que muitas vezes mostraram interesse e me incentivaram.

Resumo

Esta dissertação aborda o conceito da capacidade contributiva, enquanto princípio constitucional e critério de igualdade tributária.

Num primeiro momento começa-se por abordar e analisar o dever fundamental de pagar impostos, e qual a sua importância para um Estado Social de Direito como fonte de receitas, mas também, para um sistema fiscal justo e equitativo, de modo a que os seus cidadãos e contribuintes se sintam com as suas necessidades supridas.

Em segundo lugar será analisado o que realmente é a capacidade contributiva, enquanto pressuposto ou critério em matéria de tributação, as amplitudes e implicações do seu conceito, através da mais variada doutrina portuguesa e internacional.

Depois, será abordada a evolução do conceito da capacidade contributiva, desde a sua origem, datada aos tempos primórdios e bíblicos, passando pelas mais variadas épocas, até aos dias de hoje. Focando-se, principalmente como é visto, atualmente, o princípio da capacidade contributiva.

No ponto seguinte, é feita uma análise do princípio no sistema fiscal português, através da sua consagração nas mais variadas Constituições, sem esquecer, claro está, os entendimentos da jurisprudência portuguesa.

Por fim, entrando numa fase mais prática, será analisado certos impostos do nosso sistema fiscal aos olhos do princípio da capacidade contributiva, mas, mais especificamente, passa por se debruçar sobre certas especificidades desses mesmos impostos, a saber, imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, a taxa de serviço do comerciante, a contribuição especial para o setor energético e o adicional ao imposto municipal sobre imóveis.

Palavras-chave: capacidade contributiva, dever de pagar impostos, evolução histórica, inconstitucionalidade, igualdade tributária.

Abstract

This thesis addresses the concept of ability to pay as a constitutional principle and a criterion of tax equality.

Firstly, the basic duty to pay taxes, and their importance for a Social State of Law as a source of income, but also for a fair and equitable tax system, for its citizens and taxpayers to feel their needs fulfilled.

Secondly, it will be analyzed what really is the ability to pay, as a presupposition or criterion in terms of taxation, the amplitudes and implications of its concept, through the most varied Portuguese and international doctrine.

Then, will be approached the evolution of the concept of ability to pay, from its origin, dating to the earliest and biblical times, going through the most varied times, to the present day. Focusing, mainly, how the principle of ability to pay is currently seen.

In the following section, it will be analyzed the principle in the Portuguese tax system, through its consecration in the most varied Constitutions, without forgetting, of course, the understandings of Portuguese jurisprudence.

Finally, at a more practical stage, will be examined, in the light of the principle of ability to pay, certain taxes of our tax system, but, more specifically, it will focus on certain specificities of those same taxes, namely personal income tax, taxes on corporate income, the merchant's service charge, the special contribution to the energy sector and the additional to the municipal property tax.

Keywords: ability to pay, basic duty to pay taxes, historical evolution, unconstitutionality, tax equality.

Índice

1. Introdução	1
1.1 Objeto.....	1
1.2 Objetivos	1
1.3 Estrutura.....	2
2. Princípio da capacidade contributiva	4
2.1 O dever fundamental de pagar impostos	4
2.2 Amplitude e implicações do conceito de capacidade contributiva	10
2.3 Da evolução do conceito de capacidade contributiva	21
2.3.1 Das origens à época do renascimento	22
2.3.2 Época clássica	27
2.3.3 Revolução industrial	30
2.3.4 Época contemporânea	32
2.3.5 Finais do século XX e início do século XXI	34
2.4 Princípio da capacidade contributiva no sistema fiscal português e na jurisprudência.....	48
2.4.1 No sistema fiscal português	48
2.4.2 Na jurisprudência do tribunal constitucional português	58
3. Caso prático: o sistema fiscal português e o princípio da capacidade contributiva.....	64
3.1 Aspetos gerais	64
3.2 Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) – o caso da tributação das grandes fortunas	65
3.3 Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) – o caso das taxas das tributações autónomas	79
3.4 Outros impostos	89
3.4.1 O caso da taxa de serviços dos comerciantes (TSC).....	89

3.4.2	O caso da contribuição extraordinária sobre o setor energético (CESE)	94
3.4.3	O caso do adicional ao imposto municipal sobre imóveis (AIMI)	97
4.	Conclusões	106
	Referências bibliográficas.....	112

Índice de Imagens

Imagem 2.1 Carga fiscal no valor mais alto em 16 anos	35
Imagem 2.2 Taxa de imposto média efetiva na UE-28	40
Imagem 2.3 Automação no atendimento da McDonalds.....	45
Imagem 2.4 Diferenciação entre IRC e Tributações Autónomas	81

Índice de Tabelas

Tabela 2.1 A pressão fiscal sobre os salários	35
Tabela 2.2 Diferenciação de TSC nas principais instituições bancárias portuguesas ...	90
Tabela 2.3 Os diversos tipos de tributos e os seus critérios	96

Acrónimos e abreviaturas

AI – *Artificial Intelligence*

AIMI – Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

B2B – *Business to Business*

B2C – *Business to Consumer*

BE – Bloco de Esquerda

BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting*

C2C – *Consumer to Consumer*

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CESE – Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético

CFA – *Committee on Fiscal Affairs*

CFC – *Controlled Foreign Corporation*

CIMI – Código do Imposto Municipal sobre os Imóveis

CRP – Constituição da República Portuguesa

EUA – Estados Unidos da América

FSSSE – Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Setor Energético

IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

IR – Imposto de Renda

IRC – Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares

IS – Imposto do Selo

ISF – Imposto de Solidariedade sobre a Fortuna

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

MCCCIS – Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades

MUD – Mercado Único Europeu

NIF – Número de Identificação Fiscal

OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico

OE – Orçamento de Estado

PC – *Personal Computer*

PCP – Partido Comunista Português

PIB – Produto Interno Bruto

PS – Partido Socialista

SINFRERJ – Sindicato dos Auditores Fiscais da Receita Estadual do Rio de Janeiro

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TC – Tribunal Constitucional

TFDE – *Task Force on the Digital Economy*

TGIS – Tabela Geral do Imposto do Selo

TSC – Taxa de Serviço dos Comerciantes

UE – União Europeia

VPT – Valor Patrimonial Tributário

WWW – *World Wide Web*

1. Introdução

1.1 Objeto

Contemplando a Constituição da República Portuguesa (CRP), verificam-se as prioridades económica e social do Estado, com o intuito de promover a justiça social, assegurando a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal, sendo que o sistema fiscal terá como objetivo uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza.

Uma certa sociedade que se diz moderna e organizada, de acordo com os corolários do Estado Social de Direito, está, inevitavelmente, ligada a um conjunto de deveres fundamentais, constituindo uma base fundamental para a manutenção dessa mesma comunidade organizada. Daqui se parte que, no atual sistema fiscal português, há um dever fundamental de pagar impostos consagrado na CRP (art.º 103.º, n.º 1).

Associada à ideia de igualdade na tributação, aparece-nos o conceito de capacidade contributiva, intuitivamente, sugere algo como “capacidade de pagar”, ainda assim, não consegue dissipar todas as dúvidas inerentes ao seu significado/interpretação. Por isso, torna-se necessário compreender este conceito, assim como as suas amplitudes e implicações para a tributação no seu geral e para a sua aplicação nos sistemas fiscais. Depois, para melhor compreensão deste princípio, nada melhor do que rever e analisar a sua evolução pela história, pelas várias épocas, através das transformações e variadas interpretações dadas ao princípio ao longo da sua “vida”.

Assim sendo, o objeto de estudo a que se propõe abordar com esta dissertação é o Conceito da Capacidade Contributiva e a sua evolução.

1.2 Objetivos

O princípio da capacidade contributiva, ao longo dos tempos, tem sido bastante discutido pela doutrina, tanto portuguesa como internacional. Pelo que terá que se analisar alguns pontos chave a nível de conceito, como pressuposto ou critério, em matéria de igualdade na tributação, de modo a conseguir-se, realmente, perceber certos pontos de vista, bem como, o que muitos autores defendem, os parâmetros de tributação à luz do princípio.

Para isso, mas a nível mais nacional, evidentemente, pretende-se analisar o sistema fiscal português, e devida jurisprudência, à luz do princípio da capacidade contributiva. Podendo, assim, verificar-se todas as suas interpretações ao longo das várias Constituições portuguesas, e através da jurisprudência, analisar os entendimentos do Tribunal Constitucional (TC) em relação a esta temática.

Depois, a um nível mais prático, para uma melhor compreensão do que atrás se propõe, pretende-se, então, analisar casos mais específicos de impostos, taxas e contribuições à luz do princípio da capacidade contributiva. A saber, a nível do Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) será analisado o caso da tributação das grandes fortunas; a nível do Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), por sua vez, passará mais pelo caso das taxas das tributações autónomas; tem-se, ainda, o caso da taxa de serviço dos comerciantes, o da contribuição especial para o setor energético, e, por fim, será analisado o caso do adicional ao imposto municipal sobre imóveis (IMI).

Assim, de forma mais resumida, com esta dissertação pretende-se apresentar um estudo do conceito da capacidade contributiva, a sua evolução, e, a nível mais prático, verificar a sua consagração no sistema fiscal português, através da análise de casos específicos de impostos, taxas e contribuições, aliado ao entendimento e jurisprudência dos tribunais.

1.3 Estrutura

De acordo com os objetivos anteriormente traçados, e com intuito de levar a bom porto esses mesmos objetivos que se propôs, primeiramente começa-se por abordar o dever fundamental de pagar impostos, um dever dos cidadãos, enquanto contribuintes, defendido por muitos autores como a base para um Estado Social de Direito, para a manutenção de uma comunidade organizada, e, assim, que essa mesma comunidade tenha, através do Estado, os seus direitos e necessidades supridas.

Num segundo momento, e ligado a este dever fundamental dos contribuintes, será analisado, em matéria de igualdade na tributação, o princípio da capacidade contributiva. Para melhor entendimento do princípio, terá que ser analisado, conseqüentemente, o seu conceito, bem como a sua amplitude, pelo que, através da sua aplicação enquanto pressuposto e/ou critério para parametrizar a tributação, terá possíveis implicações nos sistemas fiscais.

Desde a origem do imposto, surge uma preocupação suportada não apenas pela necessidade de obtenção de receitas financeiras que são necessárias ao cumprimento de objetivos do sistema fiscal, mas também pelo cuidado a ter para com a manutenção da equidade deste mesmo sistema fiscal e do respeito pelo princípio da capacidade contributiva dos contribuintes. Assim no ponto seguinte, e para melhor compreensão, será analisado, através de todas as interpretações e alterações, a evolução do conceito da capacidade contributiva ao longo dos tempos.

Depois, começando a entrar numa parte mais prática, será analisado o sistema fiscal português à luz do princípio da capacidade contributiva. Ou seja, aqui verificar-se-á que é um princípio que, desde a primeiro texto constitucional português e passando por todas as outras Constituições, está consagrado no fundamento das tributações portuguesas e do sistema fiscal português. Neste ponto, não se pode deixar de analisar os entendimentos e jurisprudência, através da pronúncia do TC e das suas decisões e acórdãos.

Por fim, antes das conclusões finais, passará, essencialmente, por analisar certos impostos do nosso sistema fiscal aos olhos do princípio da capacidade contributiva, e mais especificamente, passa por se debruçar sobre certas especificidades desses mesmos impostos.

2. Princípio da capacidade contributiva

2.1 O dever fundamental de pagar impostos

“Entendido como constituindo tarefa fundamental do Estado a realização da democracia económica, social e cultural, no quadro dum no productive state, o princípio do Estado social tem naturalmente implicações importantes no domínio do direito dos impostos.”

NABAIS, José Casalta. Direito fiscal. 8ª ed, 2015, p. 160.

Ao contemplar a Constituição da República Portuguesa (CRP), verifica-se, pelos artigos 81.º, alínea b) e 103.º, n.º 1, respetivamente, a prioridade económica e social do Estado, passando por “promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal”, sendo que o sistema fiscal terá como objetivo uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza.

Resultado do direito constitucional, nasce os designados princípios constitucionais fundamentais, conduzindo, conseqüentemente, aos princípios estruturantes do estado constitucional, do estado português e de ordem jurídica constitucional. Os deveres fundamentais “são de valores comunitários afirmados pelos princípios estruturantes”¹. Como exemplo desta interligação entre direitos e deveres constitucionais, pode-se debruçar sobre a ilustração seguinte

os deveres políticos ou de participação política estão (...) associados ao princípio democrático; os deveres económicos sociais e culturais têm no princípio do estado social um dos seus suportes mais fortes; os (...) deveres de defesa da pátria (...) são expressão do princípio da independência nacional².

Através desta ilustração, pode-se concluir os princípios estruturantes são, muitas vezes, pedra basilar de deveres específicos constitucionais, como é o que acontece com o dever fundamental de pagar impostos, sendo este fundamentado através do princípio do estado fiscal. De notar que, se os deveres fundamentais são intrinsecamente condicionados pelos princípios constitucionais, assim, estes últimos acabarão por limitar os deveres

¹ José Casalta Nabais, *O dever fundamental de pagar impostos*, Almedina, 1998, p. 127 e 129.

² José Casalta Nabais, op. cit., 1998, p. 129.

fundamentais. Ainda assim, a situação inversa pode-se verificar, isto é, serem os deveres fundamentais a condicionar os princípios fundamentais. Veja-se que “(...) não se pode deixar de se articular e conjugar com os deveres constitucionais e com a sua concretização legal, impondo-se assim as limitações e condicionamentos que uma harmonização prática dos preceitos constitucionais correspondentes implicam.”³.

Torna-se, então, necessário que toda a sociedade tenha um mínimo de organização. Esta mesma sociedade, mais precisamente a comunidade humana nela presente, que se diz moderna e organizada de acordo com os corolários do Estado Social de Direito, está, inevitavelmente, ligada a um conjunto de deveres fundamentais, constituindo uma base fundamental para a manutenção dessa mesma comunidade organizada, dando origem a uma espécie de direito social da comunidade humana. Assim sendo, o sistema fiscal terá que desempenhar o seu papel na consagração do Estado Social de modelo europeu⁴.

O conceito de Estado Social de Direito veio a ter relevância, ao longo dos tempos, através de vários textos constitucionais internacionais⁵. A saber, a título de exemplo⁶, a Constituição de *Weimar* (oficialmente Constituição do Império Alemão – documento que governou a curta República de *Weimar*, entre 1919 e 1933, da Alemanha). Mais tarde, depois da Segunda Guerra Mundial, juntamente com um novo conceito de direitos fundamentais e do aparecimento dos modernos direitos económicos, sociais e culturais, é que houve uma solidificação do Estado Social de Direito, fundamentado, não só no reconhecimento dos direitos, mas também de deveres.

Debaixo da alçada de um Estado Social, a comunidade humana tem os seus direitos. Esses direitos implicam custos, e não podem ser realizáveis se o Estado se encontrar falido. Atualmente, toda a organização humana enquanto sociedade, levou-nos ao conhecimento de ideais como o de solidariedade e de responsabilidade. E mais, foi através do Estado Social, que estes mesmos ideais foram reforçados e, hoje, a solidariedade social, numa perspectiva de um estado fiscal num Estado Social, é um objetivo a prosseguir através do sistema fiscal.

³ José Casalta Nabais, op. cit., 1998, p. 129-131.

⁴ Vítor Fazendeiro, *Paraísos fiscais: Análise das técnicas de utilização e medidas de combate à evasão fiscal à luz do direito fiscal português*, Universidade do Porto, 2011, p. 19.

⁵ José Casalta Nabais, op. cit., 1998, p. 439.

⁶ Outros exemplos de textos constitucionais, a saber, temos a Declaração dos direitos do homem e do cidadão de 1789, a Constituição da República Portuguesa de 1933, a Constituição do Estado da Baviera, Italiana, Espanhola e Brasileira.

A relação entre comunidade humana e Estado Social, trata-se de uma condição *sine qua non*, Vítor Fazendeiro justifica dizendo que

[o] estabelecimento de deveres nada mais visa do que instituir a base sobre a qual irá assentar o exercício de uma cidadania de liberdade e de direitos. [Estes direitos] existem para que os cidadãos possam exercer plenamente a sua liberdade. Contudo, e ao realçarmos o papel dos deveres, o que pretendemos salientar (...) é que (...) esta cidadania de liberdade e de direitos que o Estado Social de Direito visa proporcionar não pode ser alcançada na sua plenitude sem o respeito pelos deveres, uma vez que essa cidadania implica custos: e, por isso, dizemos que para que haja uma realística cidadania de liberdade e de direitos é necessário o cumprimento de deveres⁷.

Assim sendo, um dos deveres consagrados na nossa constituição – a Constituição da República Portuguesa – está estabelecido no seu artigo 103.º, n.º 1 onde se entende que “o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”. Assim, como todos os direitos implicam custos, este artigo 103.º, n.º 1 da CRP consagra o dever fundamental de pagar impostos.

Assim, para a manutenção de uma comunidade organizada, o imposto constituirá o contributo económico indispensável de todos os cidadãos, em vista ao exercício de uma cidadania de liberdade e direito, sem dispensa do cumprimento de deveres fundamentais, surgindo como base e pilar da comunidade em causa, pelo que se defende o princípio de que “(...) a reivindicação de direitos se funda na necessidade do cumprimento de deveres”.⁸ Um exemplo do descrito, pode-se verificar através de Hegel (1990 *apud* Fazendeiro, 2011) onde descreve que “[n]esta identidade da vontade universal e da particular, coincidem o dever e o direito e, no plano moral objetivo, tem o homem deveres na medida em que tem direitos e direitos na medida em que tem deveres”.⁹

Reforça-se a ideia do imposto enquanto dever fundamental, como instituto jurídico consagrado na constituição, sendo que não deve ser considerado como uma simples relação de poder (entre Estado e subordinados), nem como mero poder para o estado ou

⁷ Vítor Fazendeiro, op. cit., 2011, p. 19 e 20.

⁸ Vítor Fazendeiro, op. cit., 2011, p. 20.

⁹ Georg Wilhelm Friedrich Hegel [trad. de Orlando Vitorino], *Princípios da Filosofia do Direito*, 1990, p. 159.

como mero sacrifício para os cidadãos, mas “(...) contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado”¹⁰. O Estado, também fruto da sua posição jurídica ativa e munido do seu *jus imperii*, evocando este seu poder, não pode exigir do cidadão o cumprimento da prestação. Do mesmo modo, o cidadão, na sua posição jurídica passiva, não pode tomar esta relação como uma mera relação de sujeição ao poder coativo do Estado através da lei. Consequentemente, os deveres fundamentais, assumindo-se como deveres do cidadão perante um Estado que exerce o poder para a realização de fins comuns irá permitir o usufruto dos direitos naturais, inalienáveis e sagrados, mas que implicam custos e que não seriam usufruídos sem o cumprimento de deveres.

Verifica-se que, nos sistemas fiscais modernos, os impostos têm um peso relevante nas receitas públicas. Então, um estado, com o intuito de cumprir com as suas tarefas, terá que usufruir de recursos ou meios a exigir dos seus cidadãos, sendo que os impostos serão esses meios ou instrumentos de realização das tarefas estatuais. Impostos esses (através da tributação) que não constituem um fim/objetivo do estado, mas antes um meio através do qual, esse estado, executa as tarefas que são da sua competência e que o faça cumprir com os seus objetivos¹¹.

Como ilustração do que foi descrito, apresenta-se através do artigo 64.º da CRP, precisamente essa ideia, a saber

[o] art. 64.º da CRP consagra um direito à proteção da saúde (art. 64.º, n.º 1) cuja estrutura implica, por parte do Estado, a execução de determinadas tarefas destinadas à realização deste direito. Porventura, a tarefa de maior relevância do Estado para a efetivação deste direito consiste na criação de um Serviço Nacional de Saúde (SNS) [art. 64.º, n.º 2, al. a)]. Entre as características do SNS vertidas na Constituição, para além da universalidade e da generalidade, encontra-se a gratuitidade do serviço, ainda que tendencial. Gratuitidade esta que deverá implicar uma socialização dos custos dos cuidados médicos e medicamentosos [art. 64.º, n.º 3, al. c)], o que, certamente, implicará a difusão dos custos pela comunidade e, portanto, o seu financiamento através dos impostos – isto apesar da existência de taxas

¹⁰ José Casalta Nabais, op. cit., 1998, p. 185.

¹¹ Idem.

moderadoras cuja importância para a sustentabilidade do sistema é, porém, bem mais residual. Assim se afere a importância do cumprimento de deveres fundamentais e, concretamente, o dever de suporte económico da vida em comunidade através do pagamento de impostos para a fruição de direitos fundamentais¹².

O conceito de Estado Fiscal tem interpretações diferentes no Estado Liberal e no Estado Social de Direito. O Estado Fiscal num Estado Liberal, caracterizado pelas suas preocupações envolventes da neutralidade económica e social, baseada numa tributação limitada com o objetivo de satisfazer somente as despesas relativas ao funcionamento do Estado “cujas tarefas deveriam circunscrever-se ao mínimo possível, traduzidas na célebre máxima «*laissez faire, laissez passer*».”; sendo que o Estado Fiscal do Estado Social de Direito, por outro lado, baseia-se na necessidade de uma tributação mais alargada, acompanhando a esfera de alargamento das necessidades financeiras. Com a passagem do Estado Liberal para o Estado Social, aceitou-se a ideia de que o sistema fiscal pudesse ser colocado ao serviço das novas tarefas de conformação económica e social. E, contrariamente ao que acontece num Estado Liberal, o Estado Social move-se por questões económicas e sociais, sendo, aliás, conformador económica e socialmente, adicionando-se, assim, um novo fim ao sistema fiscal: o fim extrafiscal do imposto, servindo como um instrumento de intervenção e de concretização do Estado Social¹³.

Pode-se, então, sublinhar o que José Casalta Nabais tem vindo a defender, o dever de pagar impostos como dever fundamental como qualquer outro. Sendo que os destinatários deste dever serão, não só, os cidadãos de um estado, mas apenas os fiscalmente capazes, que, para o autor supra, também se inclui as pessoas coletivas, os estrangeiros e apátridas, pelo que se verifica que “não há lugar a um qualquer (...) direito fundamental de não pagar impostos (...)”. Assim, nota-se, a denotação da capacidade contributiva no dever de todos contribuírem para as despesas a realizar com as tarefas do estado. Como membros da comunidade, constituintes de um estado, incumbe-lhes o dever fundamental de suportar os custos financeiros do mesmo, sendo que se justifica, para o efeito, um conjunto de impostos, constituindo o “preço a pagar pela manutenção da liberdade ou de uma sociedade civilizada”¹⁴.

¹² Vítor Fazendeiro, op. cit., 2011, p. 21 e 22.

¹³ Vítor Fazendeiro, op. cit., 2011, p. 22 e 23.

¹⁴ José Casalta Nabais, op. cit., 1998, p. 186.

Conclui-se, assim, que, se a satisfação das necessidades financeiras do Estado e a intervenção social e económica constituem os fins do sistema fiscal, o objetivo social deste mesmo Estado será a repartição justa dos rendimentos e da riqueza (art. 103.º, n.º 1, 2.ª parte da CRP). Ou seja, o sistema fiscal está sujeito à ideia de justiça social, pela exigência da progressividade do imposto sobre o rendimento (art. 104.º, n.º 1 CRP), e assim, não pode deixar de ter consequências importantes na forma como o compreendemos. Os valores constitucionais não se esgotam no plano formal e não se restringem apenas a princípios como o da legalidade ou da segurança jurídica. Observa-se que a institucionalização do Estado Social e a sua própria constitucionalidade, colocam em evidência princípios de ordem material como a igualdade fiscal, a capacidade contributiva e a justiça social, e estes não podem ser sacrificados e/ou permanecer reféns de um formalismo cego. Portanto, pede-se aos sistemas fiscais modernos que possam colocar cada vez mais em evidência estes valores de forma a alcançar um justo equilíbrio na ponderação dos valores da segurança e da justiça¹⁵.

¹⁵ Vítor Fazendeiro, op. cit., 2011, p. 23.

2.2 Amplitude e implicações do conceito de capacidade contributiva

“Inicialmente, destaca-se que o princípio da capacidade contributiva – diretamente relacionado com os ideais históricos de justiça e igualdade – ocupa posição preeminente entre os postulados fundamentais da tributação, irradiando os seus efeitos sobre toda a seara fiscal.”

DANTAS NETO, Afonso Tavares. *Temas tributários: capacidade contributiva, custas judiciais, dação em pagamento*. Rio – São Paulo: ABC Editora, 2003. p. 10

Quando se fala no tema da justiça na tributação, o ponto principal é encontrar um critério e uma medida para a distribuição equitativa da carga fiscal necessária à manutenção do Estado. Klaus Tipke (2002 *apud* Gustavo Campos 2007) afirma que “[l]a cuestión de la Justicia se plantea concretamente, ante todo, cuando un grupo de hombres deben repartir las cargas o derechos que deriven de la vida en común.”. As virtudes mais comuns para os sistemas fiscais estão na “(...) capacidade de concretização da justiça, realizando a igualdade horizontal e vertical, na respetiva eficiência e no facto de serem facilmente administráveis, sendo (...) de gestão fácil e económica para o Estado e suficientemente claros e cómodos para os contribuintes.”¹⁶.

O dever de pagar impostos já não tem fundamento no poder de império; não pode ser entendido como método compensatório pelos gastos do Estado ou pelas prestações recebidas (a quais se referem os princípios da equivalência ou do benefício)¹⁷. A relação tributária tem por base o princípio da capacidade contributiva, determinando a repartição das despesas públicas de acordo com a capacidade económica de cada contribuinte¹⁸. À luz da justiça fiscal, reconhece que “(...) todos aqueles que se encontrem nas mesmas condições devem pagar o mesmo montante de imposto (igualdade horizontal), devendo aqueles que se encontrem em diferentes condições pagar montantes diversos de imposto, de forma que a carga tributária recaia mais intensamente sobre aqueles que estejam em melhores condições (igualdade vertical).”. Acrescenta-se ainda que, relativamente a este último aspeto, surgem, como regras estruturantes da tributação relacionado com a

¹⁶ Clotilde Celorico Palma, *Da evolução do conceito de capacidade contributiva*, Ciência e Técnica Fiscal n.º 402, 2001, p. 115.

¹⁷ Para este ponto veja-se José Casalta Nabais, *op. cit.*, 1998.

¹⁸ Gustavo Campos, *O princípio da capacidade contributiva e as normas de simplificação do sistema fiscal: conflitos e convergências*. Estudos de Direito Fiscal (coord. Diogo Leite Campos). Almedina, 2007, p. 104.

repartição dos impostos, os princípios do benefício e da capacidade contributiva, pelo que a sua aplicação tem variado ao longo dos tempos, consoante a realidade económica e social dominante¹⁹.

A expressão capacidade contributiva tem um conceito que é intuitivo, sugere algo como “capacidade de pagar”, ainda assim, não consegue dissipar todas as dúvidas inerentes ao seu significado/interpretação. Afonso Neto refere que há em vista um outro conceito: capacidade tributária, que, apesar da semelhança de grafia, “guarda distância ponderável em relação à primeira noção referida, (...)”²⁰. Pelo que, de acordo com o princípio da capacidade contributiva – “bandeira ética da tributação”²¹ –, “a capacidade que cada um tem de pagar deverá ser medida (...) independentemente do grau de satisfação que cada um possa retirar da fruição dos bens e serviços públicos” (contrariamente ao que se passava com o princípio da equivalência²²). Ou seja, deverão pagar o mesmo imposto aqueles que demonstram a mesma capacidade de pagar, devendo pagar impostos distintos todos aqueles que tenham diferentes capacidades de pagar. Será assim encarado “como um dever social e não como um preço”²³. Já referia o Professor Sousa Franco (1992 *apud* Clotilde Celorico Palma, 2001) que

o princípio da capacidade contributiva ou das faculdades contributivas pressupõe que os contribuintes são tratados com igualdade e que os seus pagamentos implicam um sacrifício igual para cada um deles, o que tem como consequência que os contribuintes com iguais rendimentos ou faculdades contributivas iguais pagam iguais prestações; e também que os contribuintes com diferentes rendimentos pagam diferentes prestações, com desutilidade ou perda de utilidade equivalentes.

Em várias partes do mundo podemos ver as mais variadas designações para a expressão de capacidade contributiva. Estas designações poderiam variar conforme a época, o lugar e autor do pensamento. No direito anglo-saxónico, normalmente usam-se as designações “ability to pay” e “capacity to pay”. Na língua espanhola, a capacidade contributiva varia entre a denominação de “capacidad contributiva”, ou por “capacidad económica”. Os

¹⁹ Clotilde Celorico Palma, op. cit., 2001, p. 117.

²⁰ Afonso Tavares Dantas Neto, *Capacidade contributiva: conceito e classificação*. 2016. Disponível através do link: <<https://pt.linkedin.com/pulse/capacidade-contributiva-conceito-e-classifica%C3%A7%C3%A3o-tavares-dantas-neto>>.

²¹ Fritz Neumark (1970 *apud* Clotilde Celorico Palma, 2001).

²² Veja-se, a este propósito, Clotilde Celorico Palma, op. cit., p. 117.

²³ Clotilde Celorico Palma, op. cit., 2001, p. 119.

italianos referem-se a “capacità contributiva”. Em francês diz-se “capacité de payer”, “facultés contributive” e “capacité contributive”. Já no Brasil, usam-se, a par da nossa expressão, as denominações de capacidade econômica, proporcionalidade à capacidade contributiva, capacidade de contribuir, aptidão econômica, tributação de acordo com a capacidade contributiva e capacidade de pagar tributos.

Afonso Neto, muito sucintamente, define capacidade contributiva como sendo a capacidade, relativa ao contribuinte, de arcar com o pagamento de tributos. Ou seja, é a capacidade econômica do indivíduo de suportar o encargo tributário. Mas o que significa ter capacidade econômica? Os escritores espanhóis Eusebio González e Ernesto Lejeune formulam idêntica pergunta e apresentam a resposta prontamente:

*“Pero ¿qué significa tener capacidad económica? Puesto que el tributo, como se verá, se resuelve en una prestación de carácter pecuniario, tener capacidad económica no puede significar otra cosa que disponer de recursos económicos con cargo a los cuales sea posible realizar esa prestación en que el tributo consiste. Dicho más sencillamente, se tiene capacidad económica cuando se es titular de una riqueza. Como ha señalado el Tribunal Constitucional con toda precisión y en una Sentencia reiteradamente citada (20 de Julio de 1981) «capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra»”.*²⁴

Para um entendimento mais acadêmico, Afonso Neto usa a enciclopédia²⁵ para tentar expressar melhor o que se pode entender por capacidade contributiva, ou seja, é

a aptidão que têm, do ponto de vista econômico, os destinatários da incidência para suportar os ônus da tributação. Recomendam os doutrinadores da ciência das finanças que a exigência de tributos obedeça às condições dos tributados. Assim, não se deve exigir tributo que não possa ser absorvido pela economia ou, em outras palavras, não possa ser suportado pelos contribuintes.

Pelo raciocínio idealizado por um famoso especialista tributário Dino Jarach, deduz-se que a capacidade contributiva tem um “matiz de valoração política”, ora veja-se a ideia:

²⁴ Afonso Tavares Dantas Neto, op. cit., 2016.

²⁵ Capacidade contributiva. In: FRANÇA, R. Limongi (coord.). Enciclopédia Saraiva do Direito. São Paulo: Saraiva, 1977. v. 13. p. 22.

(...) consideramos que o princípio da capacidade contributiva, tal como se aceita na atualidade, não é uma medida objetiva da riqueza dos contribuintes, senão uma valoração política da mesma. Esta valoração política implica instrumentar o imposto sobre a base dos valores que conformam o acervo ideológico do governo. Isso exclui a possibilidade de um contraste entre os fins da política fiscal, no sentido das finanças modernas e o princípio de igualdade identificado com o da capacidade contributiva, visto que esta contempla todos os valores relevantes para a atividade do Estado. Com isso não se reduz o princípio da capacidade contributiva porquanto esta contempla todos os valores relevantes para a atividade do Estado. Com isso não se reduz o princípio da capacidade contributiva a um cascarrão vazio de conteúdo, já que este corresponde precisamente aos fins e propósitos da política fiscal.²⁶

De forma perspicaz, Jose Luis Perez de Ayala e Miguel Perez de Ayala Bicerril destacam três aspetos da capacidade contributiva²⁷:

- a) Primeiramente, nem sempre se requer uma “contribuição” positiva da cada figura tributária para realização do princípio, senão uma exigência meramente negativa, ou seja, as espécies tributárias não atentem contra os requisitos mínimos derivados da capacidade económica;
- b) em segundo lugar, ao lidar com um determinado imposto, para calibrar sua adequação à capacidade económica, “não será necessário que o facto imponible de tal figura tributária seja indicativo de riqueza”. Mais se acrescenta que “podem existir impostos que recaiam sobre inexistente capacidade económica, sem que isto desqualifique a existência da predita figura”;
- c) por fim, o princípio da capacidade contributiva ou económica torna-se o princípio base de todo o modo de “governo” tributário, de maneira a que todos os demais princípios constitucionais tributários se configuram, e podem ser compreendidos, em torno do princípio da capacidade contributiva.

No que toca ao princípio da capacidade contributiva, salienta-se que o que importa é estudar a sua essência, estudar o ponto essencial da noção de capacidade de pagar tributos. Um traço muito específico e essencial do princípio da capacidade contributiva é a ideia

²⁶ Afonso Tavares Dantas Neto, op. cit., 2016.

²⁷ Idem.

de “limitação ao poder de tributar”. Podemos verificar este traço através da frase do Chief Justice Marshall (2000 *apud* Afonso Neto, 2016), aquando no caso *McCullock v. Maryland*, afirmou que “o poder de tributar é o poder de destruir”. Dito de outra forma, a capacidade contributiva atuará (ou deverá atuar) contendo e refreando uma tributação excessiva, com efeitos potencialmente destrutivos, podendo ultrapassar o poder económicas do contribuinte, debilitando sua subsistência²⁸.

Voltando ao que Eusebio González e Ernesto Lejeune escreveram, subdivide-se o conceito de capacidade contributiva (“capacidade económica de pagar tributos”) em dois, podendo ser objetiva ou subjetiva. A capacidade contributiva subjetiva (relativa) seria a efetiva e concreta capacidade de pagar tributos de cada contribuinte; enquanto que a objetiva (absoluta), por seu lado, seria a aptidão genérica para pagar tributos. Mais se acrescenta que

a capacidade contributiva subjetiva ou relativa é reconhecida quando se opera uma autêntica individualização do tributo, valorando-se as distintas circunstâncias pessoais e familiares de cada contribuinte. Estar-se-ia diante da capacidade contributiva objetiva ou absoluta naqueles casos em que o legislador mira as manifestações objetivas de riqueza²⁹.

Aliomar Baleeiro diferencia a capacidade económica objetiva da subjetiva. Sendo que a capacidade económica objetiva seria aquela cuja forma de medir a base económica recairia em circunstâncias concretas, tais como o rendimento ou o património, com abstração das condições individuais dos contribuintes. Por outro lado, a capacidade económica subjetiva seria aferida com a ajuda de fatores subjetivos, tais como a idade, saúde, estado civil, encargos de família, sempre individualmente considerados. Assim sendo, o valor do rendimento ou do património, considerados isoladamente, não são índices seguros de capacidade contributiva³⁰.

Eusebio González e Ernesto Lejeune ajudam-nos a perceber que existem dois tipos de índices de capacidade contributiva: diretos ou indiretos. Tratam-se de manifestações exteriores de riqueza. Podem ser considerados como índices diretos de capacidade contributiva o rendimento e o património; sendo que, como índices indiretos temos a

²⁸ Afonso Tavares Dantas Neto, op. cit., 2016.

²⁹ *Idem*.

³⁰ *Idem*.

circulação de bens ou o consumo. Estes pressupõem a existência de rendimentos ou património prévios, daí serem “indiretos”. Exprimindo, assim, que a capacidade contributiva se verifica por situações indiciárias, conduzindo aos sinais indicativos de riqueza (património ou rendimento)³¹.

De acordo com a capacidade contributiva, o imposto será repartido na medida da capacidade que cada um mostre para o suportar, ou seja, “a contribuintes com maior força económica deve corresponder imposto maior, a contribuintes com menor força económica deve corresponder imposto mais pequeno também”. Esta premissa resume-se ao significado elementar do princípio, ainda assim, para o mesmo, não é suficiente, “serve de pouco”. Sublinha-se que “[s]e queremos saber do que se fala quando se fala de capacidade contributiva e onde deixa ela de fazer sentido é necessário explorar os corolários que dela se desprendem na conformação [do] sistema fiscal e dos impostos que o integram³².

No decorrer elementar associado ao princípio da capacidade contributiva verifica-se a rejeição do princípio da equivalência. O ponto forte do princípio está em sujeitar a repartição do imposto a uma lógica de solidariedade, “pelo que a sua afirmação pressupõe (...) que se afaste a lógica comutativa que é característica da equivalência”³³. Veja-se a seguinte ideia, “(...) quando se apela à ideia da capacidade contributiva como critério da imposição fiscal, pretende-se, antes do mais excluir o critério do benefício, equivalência, troca, seguro, etc.”³⁴. Sérgio Vasques, apesar de concordar com José Casalta Nabais, defende que esta ideia a afirmação seria mais verdadeira no passado do que é hoje em dia, sublinhando que “(...) [sendo] o Direito Fiscal (...) ciência autónoma, [princípios como o [d]a equivalência ou [d]o benefício já tinham sido (...) afastados pela Ciência Financeira como critérios de repartição do imposto, por serem incompatíveis com a sua estrutura e propósitos fundamentais.”³⁵

Assim, podemos verificar que o princípio da capacidade solicita um modelo de organização económica e social diferente do modelo que tende com o princípio da

³¹ Afonso Tavares Dantas Neto, op. cit., 2016.

³² Sérgio Vasques, *Capacidade contributiva, rendimento e património*. 2005, p. 16 e 17.

³³ O princípio da equivalência tem também dignidade constitucional (n.º 1 do artigo 103.º). Aliado a um juízo de proporcionalidade e reciprocidade, tem como base de tributação a equivalência entre a cobertura do custo e o benefício para o contribuinte de um bem coletivo obtido da Administração Pública. Sérgio Vasques trata este tema na sua dissertação de doutoramento. A saber, Sérgio Vasques – *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*. 2008, Almedina.

³⁴ José Casalta Nabais, op. cit., 1998, p. 449 e 450.

³⁵ Sérgio Vasques, op. cit., 2005, p. 17.

equivalência, sendo que se evidencia que, pela história, a construção doutrinária à volta deste princípio, é toda ela, levada em oposto ao princípio do benefício e ao programa fiscal que dele se procurava extrair. E assim, sublinha-se que a rejeição do princípio da equivalência como critério de repartição do imposto não constitui o resultado fortuito, mas fica pela intenção que subjaz à teorização da capacidade contributiva pela ciência financeira, sendo que, nos dias de hoje, ainda se verifica a “tensão” entre os dois princípios nos sistemas tributários modernos³⁶.

Apesar da ideia de rejeição do princípio da equivalência, como corolário mais elementar da capacidade contributiva, estar correta, tem um âmbito muito reduzido. Com efeito, critérios de igualdade requerem a exclusão dos critérios que com ele concorram na ordenação de um dado domínio jurídico, por exemplo, “a fixação da idade como critério de atribuição de direitos políticos pressupõe a rejeição do critério da capacidade económica ou das habilitações literárias, da mesma forma que a fixação do critério das habilitações literárias no acesso ao ensino superior público exclui por definição os critérios do sexo, da raça ou da origem geográfica”³⁷. Assim sendo, afirmar que a capacidade contributiva exclui a equivalência no domínio dos impostos equivale a dizer que a equivalência a exclui a ela noutra área do sistema tributário ou que a capacidade contributiva e equivalência excluem quaisquer outros critérios de natureza extra sistemática que se possam ser considerados como concorrentes à repartição dos tributos públicos³⁸.

O mais importante passa, não pelo que a capacidade contributiva possa proibir, mas sim, “pelo que ela impõe ao legislador tributário”. O corolário mais elementar associado ao princípio da capacidade contributiva é a exigência de que o imposto incida sobre as manifestações de riqueza e que estas lhe fiquem sujeitas. Ou seja, para que o imposto corresponda à força económica de quem o paga, é preciso que incida sobre as realidades económicas relevantes, como já vimos anteriormente, é o exemplo do rendimento, do património e do consumo. Assim, o legislador tributário fará recair sobre estas três realidades económicas a tributação, mas, ainda assim, terá que excluir as chamadas “realidades desprovidas de valor económico”, a simples existência do contribuinte. É

³⁶ Sérgio Vasques, op. cit., 2005, p. 17.

³⁷ Idem.

³⁸ Sérgio Vasques, op. cit., 2005, p. 18.

exemplo desta ideia o imposto de capitação³⁹, sobre pessoas singulares ou coletivas, como “a negação mais elementar do princípio da capacidade contributiva”, ou seja, “se [possui] cabeça não quer dizer que se possua mais alguma coisa”⁴⁰.

A maior parte da doutrina assenta o princípio da capacidade contributiva apenas no princípio da igualdade⁴¹. Assim, Herrera Molina identifica três fundamentos:

- i) o princípio da igualdade, em que se baseia a “estrutura dogmática” do princípio da capacidade contributiva; ii) o princípio da solidariedade, que dita seu conteúdo como medida da contribuição individual para sustentar as “cargas públicas” e, por fim, iii) a função social da propriedade.

Estes três fundamentos conseguem responder melhor a algumas questões relativas ao mínimo existencial, à proibição do estrangulamento tributário⁴² e à vedação do confisco⁴³. Assim, a fundamentação do princípio da capacidade contributiva exclusivamente no princípio da igualdade não asseguraria a proteção dos contribuintes contra tributos que violassem o seu direito de propriedade, liberdade de iniciativa e mínimo de existência. Como dizia Luciano Amaro (2000 *apud* Gustavo Campos, 2007),

dois contribuintes em idêntica situação têm direito a tratamento igual, todavia, além disso, têm também (ambos e cada um deles) o direito de não ser tributados além de sua capacidade económica. Se de ambos fosse exigido idêntico imposto abusivo, não os ampararia a inovação da igualdade (que estaria sendo aplicada), mas a da capacidade contributiva.

Então, pelo princípio da capacidade contributiva, deverão ser selecionadas realidades que sejam suscetíveis de demonstrar o grau, a intensidade da capacidade contributiva dos contribuintes, mas este facto suscita várias questões. Pois, acrescenta afirmando que, as várias formas de encarar estas questões determinam as relações tributárias concretas, sendo influenciadas por estas mesmas. Reconhece-se, ainda, que a determinação da

³⁹ Este imposto era pago *per capita* (literalmente, "por cabeça"), cobrados em diversas épocas da história. O seu valor era independente do rendimento do contribuinte. Na história portuguesa, durante a época colonial, temos o exemplo do Imposto de Capitação de Timor e o Imposto de Cubata de Angola. Mais sobre este tema veja-se Sérgio Vasques, op. cit., 2005, p. 18.

⁴⁰ Sérgio Vasques, op. cit., 2005, p. 18.

⁴¹ Gustavo Campos, op. cit., 2007, p. 104.

⁴² Sobre este conceito, a saber, Gustavo Campos (2007:104): é a “vedação de tributos que impeçam o desenvolvimento de atividades individuais ou coletivas, dificultando a adequada remuneração do trabalho, do capital investido, do uso de bens etc.”.

⁴³ Gustavo Campos, op. cit., 2007, p. 104 e 105.

capacidade contributiva implica um limite mínimo, “um mínimo de existência abaixo do qual se conclui não existiram condições de tributação. Mas qual deverá ser esse limite?”⁴⁴.

Ao identificar a capacidade contributiva juntamente com a titularidade de riqueza, Diogo Leite de Campos e Mónica Leite Campos (1996 *apud* Sérgio Vasques, 2005) definem “o facto tributário como o facto da vida jurídica ou económica que indicia a capacidade económica de contribuir para as despesas públicas”, e toma-se por sujeito passivo o sujeito que é “titular da capacidade contributiva, do rendimento ou da riqueza sobre que incide o imposto”. Ou seja, pela capacidade contributiva, o imposto incidirá sobre uma manifestação de riqueza ou sobre a pessoa que dela é titular⁴⁵.

Existe um consenso no que toca ao facto de a capacidade contributiva se reportar ao nível de bem-estar económico de que o contribuinte possa estar a usufruir, pelo que o primeiro indicador desse bem-estar seria o rendimento, sendo aceite como índice aferidor de capacidade contributiva mais geral. Ainda, para alguns autores e doutrina⁴⁶, defendiam que a escolha do rendimento como índice de capacidade contributiva provocou algumas hesitações e limitações, pelo que “deveriam excluir-se de tributação os salários e os lucros, de forma a garantir um mínimo de subsistência”, e apenas “deveriam ser tributadas as rendas fundiárias e o rendimento utilizado nos consumos de luxo”. Estas indefinições e opiniões contrárias, quanto ao conceito de rendimento a reter, questiona-se “[q]ual a concepção de rendimento que melhor serve[ria] os objectivos de justiça dominantes num determinado Estado”⁴⁷.

Ora, o princípio da capacidade não pode, nem deve ser reconduzido à simples exigência de que se tributem manifestações de riqueza, “pois que esta é uma ideia da qual pouco de útil se pode extrair na conformação do sistema fiscal”. Mais se acrescenta que, não é o princípio, em si, que leva o legislador a tributar todas as manifestações de riqueza, até porque ele próprio o fará mais vezes espontaneamente, do que pelas oportunidades que surgirem. Sublinhe-se que “para obviar ao absurdo legislativo do imposto alheio à riqueza

⁴⁴ Clotilde Celorico Palma, *op. cit.*, 2001, p. 136.

⁴⁵ Veja-se o seguinte: “o facto tributário é por natureza um facto revelador de capacidade contributiva”, sendo que o contribuinte “dispõe dessa [mesma] capacidade”. Alberto Xavier – Manual de direito fiscal, 1973, p. 107, 108 e 354.

⁴⁶ A saber, Adam Smith e Ricardo (1985), por exemplo.

⁴⁷ Clotilde Celorico Palma, *op. cit.*, 2001, p. 137.

basta a proibição do arbítrio, essa exigência mínima de racionalidade que subjaz ao Estado de Direito – *you can't take a shirt off a naked man.*”⁴⁸.

Assim, não se pode dizer que um imposto tem correspondência com o princípio da capacidade contributiva apenas por incidir sobre a riqueza, terá que incidir sobre a riqueza de “determinado modo”, pelo que este terá

que [refletir] a força económica real do contribuinte, os recursos que a sua vida pessoal e familiar lhe deixa disponíveis para o pagamento do imposto. O imposto só deve começar onde comece esta força económica, operando a capacidade contributiva como pressuposto da tributação, e deve terminar aí onde termine também, servindo então a capacidade contributiva de limite ao imposto⁴⁹.

Atribui-se, assim, um conteúdo subjetivo ao princípio da capacidade contributiva, de forma a que se compreenda melhor o significado do princípio enquanto critério de igualdade tributária. Ou seja, o princípio da capacidade contributiva exige primeiramente a “personificação do imposto”, para que, quando se tribute uma manifestação de riqueza, se questione pelo sujeito que está por detrás dela e pelas condições em que se encontra. Esta ideia parte muito, também, pelo o que, atrás, já foi analisado com as ideias de Eusebio González e Ernesto Lejeune, e ainda, Aliomar Baleeiro. Temos como exemplo a transcrição da Constituição Federal brasileira de 1988, onde podemos verificar que conjugação de duas ideias: “os impostos terão carácter pessoal e serão graduados segundo a capacidade económica do contribuinte”⁵⁰.

Contrariamente ao que foi analisado anteriormente, Gustavo Campos fala em indeterminação do conteúdo do princípio da capacidade contributiva, muito fundamentado, através de algumas críticas ao princípio, que José Casalta Nabais formulou⁵¹. E acrescenta que, devido a este raciocínio, “levou à redução do princípio da capacidade contributiva, identificando-o com a mera interdição da arbitrariedade”⁵², o qual é bastante aplicado pelo Tribunal Constitucional alemão. Com este entendimento, “o legislador poderia desatender às exigências de igualdade sempre que invocasse uma

⁴⁸ Sérgio Vasques, op. cit., 2005, p. 19.

⁴⁹ Idem.

⁵⁰ Idem.

⁵¹ José Casalta Nabais, op. cit., 1998, p. 456 e ss.

⁵² Gustavo Campos, op. cit., 2007, p. 105.

justificativa não arbitrária (exemplo: consecução de fins extrafiscais) (Herrera Molina, 1998 *apud* Gustavo Campos, 2007). Sublinham, ainda, que os Tribunais não analisaram a razoabilidade da medida.

Herrera Molina (1998 *apud* Gustavo Campos, 2007) identifica três exigências da justiça tributária na jurisprudência dos Tribunais Constitucionais espanhol e alemão:

- 1) considerar a capacidade contributiva como medida geral da igualdade; 2) afirmar a existência de um direito fundamental de tributação com base na capacidade contributiva; e 3) submeter a um controlo de proporcionalidade as restrições que deve sofrer o direito a controlo segundo a capacidade contributiva em favor de outros fins.

Assim, apesar de o princípio da capacidade contributiva possa não ter o seu conteúdo determinado, “característica comum a todos os princípios, deve-se reconhecê-lo como direito fundamental do contribuinte”⁵³. Pelo que, nas palavras de Moschetti (1998 *apud* Gustavo Campos, 2007), a capacidade contributiva é o pressuposto, o limite máximo e o parâmetro da tributação.

⁵³ Gustavo Campos, op. cit., 2007, p. 105.

2.3 Da evolução do conceito de capacidade contributiva

Presume-se que, desde o aparecimento dos impostos que, por parte do Estado, existe um cuidado extremo na cobrança dos mesmos (Sá e Martins, 2013). Este cuidado surge pela preocupação suportada não apenas pela necessidade de obtenção de receitas financeiras que são necessárias ao cumprimento de objetivos do sistema fiscal, mas também pelo cuidado a ter para com a manutenção da equidade deste mesmo sistema fiscal e do respeito pelo princípio da capacidade contributiva dos contribuintes.

Constata-se que ao longo da história dos impostos, a justiça na tributação só é cumprida no plano de ideias, tanto que as várias ocasiões de a alcançar tem levado a muitas lutas sociais, tendo causado sucessivas quedas de impérios desde a Antiguidade, bem como crises governamentais e até queda de Governos nos nossos dias⁵⁴.

Sendo os impostos um exemplo de meio ao serviço dos fins do poder do Estado, demonstrou, ao longo dos tempos, as várias fases e ideais de justiça, funções atribuídas aos impostos (e/ou tributos), bem como o próprio conceito de capacidade contributiva.

Desta forma, como Clotilde Celorico Palma apresentou no seu artigo publicado para a Conferência Técnica do CIAT, será abordado a evolução do conceito de capacidade contributiva na época anterior ao Renascentismo, designada época do tributo, na época clássica pós-renascentista, na época da Revolução Industrial e na época Contemporânea. Por fim, nas épocas do século XX e XXI, ponto fulcral deste estudo, serão analisadas as linhas que caracterizaram e caracterizam estas duas épocas, verificando se se mantiveram as mesmas ou houve algum momento de evolução a sublinhar, uma vez que a autora supra expos que “tudo indica[va] que as linhas caracterizadoras do século XXI se [poderiam] vir a demarcar daquelas que caracterizaram o século XX.”⁵⁵.

⁵⁴ Clotilde Celorico Palma, op. cit., 2001, p. 125.

⁵⁵ Clotilde Celorico Palma, op. cit., 2001, p. 126.

2.3.1 Das origens à época do renascimento

"«Dize-nos, pois, que te parece? É lícito pagar tributo a César, ou não?» Jesus, porém, percebendo a sua malícia, respondeu: «Por que me experimentais, hipócritas? Mostrai-me a moeda do tributo.» E eles lhe apresentaram um denário. Perguntou-lhes ele: «De quem é esta imagem e inscrição?» Responderam: «De César.» Então lhes disse: «Dai, pois, a César o que é de César, e a Deus o que é de Deus.»"

A Bíblia [trad. de João Ferreira de Almeida] (MATEUS, 22:17-21)

Pela transcrição bíblica inicial, pode-se verificar que a ideia de tributo já seria bem antiga, pelo que não será preciso ir mais atrás do tempo para se entender como funcionava o tributo⁵⁶. Veja-se outros exemplos de transcrições bíblicas onde se pode encontrar referências aos impostos, ou no caso em análise, o imposto/tributo: ora, a saber, no Velho Testamento, em Gênesis, capítulo 14, versículos 18 a 20, Abraão deu a Melquisedec, rei de Sarém e sacerdote do Deus Altíssimo, o dízimo de tudo; em Levítico, capítulo 30, versículo 27, encontra-se a relação do dízimo aos bens económicos, onde “toda a dízima da terra atribuída às sementes do solo ou aos frutos das árvores pertence ao Senhor e é-lhe consagrada”; no 2.º livro dos Reis, capítulo 23, versículo 35, lê-se “Joaquim pagou ao faraó Neco a prata e o ouro. Mas, para cumprir as exigências do faraó, Joaquim impôs tributos ao povo, cobrando a prata e o ouro de cada um conforme suas posses”. No Novo Testamento, para além da passagem com que se abre este ponto, onde se verifica a separação entre as coisas de Deus (igreja) e as coisas dos homens (do Estado); em Lucas, capítulo 21, versículo 1 a 4, descreve um episódio com uma viúva, “Jesus olhou e viu os ricos colocando suas contribuições nas caixas de ofertas. Viu também uma viúva pobre colocar duas pequeninas moedas de cobre. E disse: «Afirmo que esta viúva pobre colocou mais do que todos os outros. Todos esses deram do que lhes sobrava; mas ela, da sua pobreza, deu tudo o que possuía para viver»”, de onde se tira a ideia de imposto progressivo ou de solidariedade social; e ainda, em Mateus, capítulo 17, versículos 24 a 27, descreve um episódio que Jesus manda Pedro pagar o tributo do templo, depois de os cobradores terem perguntado se Jesus não pagava esse tributo e de Pedro ter respondido “sim, paga”⁵⁷. Assim, a ideia que se retira destas passagens, e do tempo histórico a que se referem, é de um imposto proporcional à matéria coletável, muitas vezes, com uma

⁵⁶ José Casalta Nabais, *Direito fiscal*, 8ª ed, 2015, p. 428.

⁵⁷ José Casalta Nabais, op. cit., 1998, p. 443; e op. cit., 2015, p. 428.

taxa de 10% (dízimo), caracterizado como “um imposto sobre o conjunto do rendimento e do património a pagar por cada família, correspondente a 10% desse rendimento e património”⁵⁸.

Na origem do imposto está o tributo. Apesar de atualmente os dois conceitos serem distintos, Nuno Sá Gomes⁵⁹ (1993 *apud* Clotilde Celorico Palma, 2001) reconhece que esta distinção reside fundamentalmente no facto do imposto ser unilateral, não lhe correspondendo nenhuma contraprestação e ser estabelecido por lei para todas as situações ou pessoas que se encontrem na situação correspondente ao tipo legal de incidência. O imposto surge com o direito público pós-renascentista, é uma realidade própria da vida coletiva anterior à própria constituição do Estado, associado desde logo à ideia de poder. Distintamente, no período anterior ao Renascimento, o tributo surge na fase primária da vida em sociedade, com características arcaicas e não institucionalizada da existência legítima de pagamentos pelos detentores do poder, sem a existência de contraprestações⁶⁰. No entanto, Marcello Caetano⁶¹ (1981, *apud* Clotilde Celorico Palma, 2001) realça que o conceito atual de tributo não deve ser confundido com o conceito antigo do mesmo, uma vez que este último incluía todas as exigências patrimoniais por parte dos detentores do poder, por exemplo, cobranças de direitos reais, despesas e sanções de guerra, etc.

Ao longo da história, percebemos que a evolução dos tributos vai ao encontro de respostas quanto aos fundamentos do poder de tributar e aos seus limites formais e materiais, tendo em conta, os princípios estruturantes da dialética que desde sempre veio a estabelecer com o poder. As primeiras manifestações do poder de tributar datam para um período anterior ao da era cristã, por volta do início do terceiro milénio, onde se formaram os primeiros corpos políticos.

Como descrito anteriormente, Marcello Caetano sublinhava que o tributo, na altura, entendia-se como sendo as exigências patrimoniais por parte dos detentores do poder. Gabriel Ardant⁶² (1971, *apud* Clotilde Celorico Palma, 2001) refere que a maior parte “dos historiadores defende que as origens do imposto remontam aos despojos de guerra

⁵⁸ José Casalta Nabais, op. cit., 2015, p. 428.

⁵⁹ Nuno Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal*, vol. I, Cadernos de Ciência e Técnica e Fiscal, n.º 168, Ministério das Finanças, 1993.

⁶⁰ Clotilde Celorico Palma, op. cit., 2001, p. 126.

⁶¹ Marcello Caetano, *História do Direito Português*, 1981, p. 210.

⁶² Gabriel Ardant, *Histoire de L'Impôt*, Livre I, 1971, p. 77-85.

(terras e bens) capturados aos vencidos, cuja função era vista como essencial à satisfação dos interesses dos combatentes e como maneira de compensar o esforço de guerra dos vencedores.”. Assim, verificamos uma característica punitiva do tributo. Na sua essência, o vencido suportava os custos das guerras e sua manutenção e o vencedor estaria exonerado da obrigação de pagamento de tributos, apesar de sujeito ao serviço militar. Encontramos estas práticas no decurso da história, entre as mais determinadas antigas civilizações como no Egípcio, entre os babilônios, o império persa, os gregos, os assírios, os romanos, etc.

Em todo o caso, os tributos não tinham exclusivamente esta função. Verificava-se que os encargos desta época se destinavam para os demais financiamentos do império (tais como das necessidades militares ou manutenção das casas reais), e recaíam sobre o povo vencido ou, até mesmo, sobre o próprio povo desse império. Nota-se, de igual forma, que o poder de tributar era exercido aleatoriamente, recaíndo esta tarefa para as classes mais altas da civilização, e atribuindo um certo favoritismo – ou até mesmo privilegiando – essas mesmas classes, tais como sacerdotes, soldados e membros da casa real.

Neste período, verifica-se que os tributos são a principal fonte de financiamento das despesas de manutenção da corte, dos seus trabalhadores, da administração, do exército e do poder espiritual. Nos grandes impérios ao longo da história, rapidamente se deduz que a relevância do tributo estava influenciada com a estrutura da economia, com o nível de produtividade e com o fluxo de trocas internas e externas, apesar de ainda se verificar que as receitas não fiscais tinham uma importância significativa. Ainda de salientar, percebe-se que existia algumas limitações quanto ao poder de tributar com a concessão de privilégios significativos ou na concessão de terras a soldados e funcionários⁶³.

No tempo das Cortes de 1641, para financiamento dos cruzados e organização do exército da Restauração, foi criado pelo Alvará de 5 de setembro desse mesmo ano, uma contribuição geral consistindo “em as décimas de todas as fazendas não exceptuando género algum de pessoa, que deixasse de contribuir dez por cento de qualquer fazenda de que fosse senhor”, estamos perante a denominada “dízima militar”⁶⁴. Esta contribuição incidia sobre os rendimentos dos prédios, do capital e das atividades comerciais, industriais ou profissionais. Sublinha-se um episódio bastante conhecido da história

⁶³ Clotilde Celorico Palma, op. cit., 2001, p. 127 e 128.

⁶⁴ José Casalta Nabais, op. cit., 2015, p. 429.

portuguesa, com a intervenção do Padre António Vieira, o qual conseguiu convencer as Cortes e o Rei a separar o pagamento da dízima militar por parte do clero e da nobreza, como exigiam os procuradores do povo. Passando a ideia, por um lado, de igualdade no domínio dos impostos e, por outro lado, à técnica de anestesia fiscal⁶⁵.

Nesta época, o poder de exigir prestações não contratuais e o fundamento do tributo variam de forma discricionária, muito pela vontade e força de quem detinha o poder de tributar, a relação de dependência de quem pagava e o costume local de cada comunidade em que o fenómeno ocorria. Assim, se conclui que não se encontraria uma definição concreta do poder de exigir prestações não contratuais e o fundamento da obrigação de contribuir⁶⁶.

Quanto à capacidade contributiva, foi difícil defini-la, ao nível de conceito propriamente dito, mas também houve complicações ao nível de arrecadação do tributo, pelo que justificou que se optasse por medir riqueza através das atividades ligadas à terra, uma vez que era difícil controlar as atividades comerciais, praticadas de forma dispersa, e admitindo-se os pagamentos em espécie. Para este ponto, temos como exemplo um documento fiscal do antigo Egipto, o *Willbour Papyrus*:

trata-se de um relatório no qual os agentes do rei [Ramsés V] a quem tinha sido cometida a tarefa de calcular a tributação das terras cultiváveis de determinada região referiam que, para o efeito, tiveram em consideração as medidas das terras de cultivo, bem como a apreciação das respetivas capacidades produtivas, tendo sido excluídos os templos, os santuários ou igrejas e os bens do rei ou da sua casa real, sendo a tributação feita em espécie, variável em função, essencialmente, da capacidade produtiva da terra⁶⁷.

Portanto, verifica-se que não havia uma organização na forma de tributar ou da obrigação de contribuir, não se verificava a existência de um sistema sujeito a regras de direito ou de justiça. As contribuições eram aferidas normalmente por capitação, por volume de produtos do usufruto de bens do património real ou por penalização imposta aos vencidos da guerra. Assim, os tributos eram exigidos com fundamento na vontade do soberano, da autoridade, do detentor do poder, no costume local e na ação dos mais influentes.

⁶⁵ José Casalta Nabais, op. cit., 2015, p. 429 e 430.

⁶⁶ Vítor Faveiro, *Noções fundamentais de direito fiscal português, vol. I*, Introdução ao estudo da realidade tributária, Teoria geral do direito fiscal, 1984.

⁶⁷ Clotilde Celorico Palma, op. cit., 2001, p. 129.

Veja-se, pelas palavras de Vítor Faveiro, exatamente este aspeto, na medida em que

[n]o direito romano, de feição e objetivos predominantemente civilísticos, preocupara-se mais com o direito privado do que com o direito público e designadamente com o ramo deste direito a que poderíamos chamar de “direito tributário”; a interpenetração do direito germânico, do direito visigótico do direito do direito árabe, a criação e poderio do direito canónico, e a generalização da tendência para a autonomização local ou regionalização através dos forais, foram, por si, na Idade Média, causas mais do que determinantes da inexistência de uma disciplina jurídica uniforme, rigorosa e fundamentada do poder de impor tributações com carácter de generalidade e da obrigação de as pagar⁶⁸.

O professor De Viti de Marco (1934, *apud* Clotilde Celorico Palma, 2001), faz o enquadramento de uma situação posterior à que se tem vindo a analisar, onde defende “(...) que o fenómeno tributário se deve enquadrar no contexto da orientação política geral de um dado momento histórico (...)”. Refere ainda que, na época conhecida como feudal, praticava-se um imposto regressivo, sendo este encargo suportado pelo designado Terceiro Estado (composto pelo povo, – trabalhadores da terra –, e pela burguesia), não beneficiando de privilégios e imunidades pessoais que as classes mais elevadas usufruíam. Por fim, já o Arcebispo de Sens⁶⁹ sublinhava a grande característica da época: “(...) o uso antigo era que o povo contribuísse com os seus bens, a nobreza com o seu sangue e o clero com as suas orações”.

⁶⁸ Citado anteriormente ⁽⁶⁴⁾.

⁶⁹ Citado por Albano Santos, 2011.

2.3.2 Época clássica

“(...) o imposto como instituição, com disciplina, ordenação, fundamentação filosófica e finalidade concreta dentro da própria estrutura do Estado, é um fruto do humanismo renascentista, que, começando por recriar o direito, na base do jus naturalismo, da consideração do homem, da pessoa coletiva, como centro de gravitação, origem e destino de toda a cultura e de toda a organização política e social (...).”

FAVEIRO, Vítor. Noções fundamentais de direito fiscal português, vol. I. Introdução ao estudo da realidade tributária. Teoria geral do direito fiscal, 1984. p. 29.

Ainda que se possa encontrar, na antiguidade, evidências de sistemas fiscais com bases nas tributações por capitação, ou conforme o poder de tributar da classe mais alta, é a partir do século XV que se encontra estudos “sistemáticos de teorização da realidade fiscal”, principalmente nas repúblicas italianas (muito devido ao foco no pensamento humano como fundamento e centro de tudo – renascimento/humanismo). Acrescenta-se que é através de ilustres estudiosos que se começa a estabelecer um conjunto de ideais sobre o sistema fiscal, de forma a promover com melhor clareza, estabilidade, moderação e justiça no estabelecimento e administração do imposto, também para proteger os interesses económicos de todos. Assim, vemos a origem do imposto como um “custo (...) devido ao Estado como contraprestação da segurança (...)”, mas também a ser tributado “segundo a capacidade contributiva revelada e de acordo com um lado esquema de progressividade”⁷⁰.

Com a época pós-renascentista, muito devido a uma disciplina entre o Estado e os cidadãos no contexto da cobertura das despesas públicas e uma preocupação de justiça comutativa, o imposto surge como uma realidade jurídica, com uma finalidade específica e delimitada, resultante do poder de tributar fundamentado na função de satisfação das necessidades coletivas atribuída ao Estado, delimitado pela realidade e pela dimensão de tais necessidades. Em plena época do liberalismo, do mercantilismo e da fisiocracia, nasce o Estado de Direito.

Vítor Faveiro (*apud* Clotilde Celorico Palma 2001) defende que, nesta época pós-renascentista, o imposto

⁷⁰ João Ricardo Catarino, *Redistribuição tributária – estado social e escolha individual*, Almedina, 2008, p. 43.

deu origem à formação de um direito público até então quase inexistente, destinado a determinar os fundamentos jurídicos do poder político e a estabelecer a relação, de direito, entre os governantes e os governados, por forma a suprimir os abusos do poder, legitimar e delimitar a ação do Estado, e tornar eficiente a função que lhe cabe de disciplinar as relações dos homens em sociedade.

De acordo com filosofia dos séculos XVII e XVIII, o imposto caracteriza-se pela sua função meramente financeira, aliada a uma tributação excecional, uma vez que restringia os direitos individuais, reduzindo o âmbito das necessidades coletivas e a satisfação pelo Estado. Sublinha ainda que, esta realidade, nunca se ajustou com os princípios, assim, “o imposto não funcionou numa perspetiva estritamente financeira, inteiramente desligado dos efeitos sobre a realidade económica”⁷¹.

Note-se que, nesta época, o imposto acabaria por ser encarado, essencialmente, numa perspetiva de igualdade individual, de neutralidade e pelos conceitos de Estado-polícia⁷² e de Estado-Nação⁷³.

Por fim, com a filosofia praticada nesta época, enuncia-se três consequências⁷⁴. A saber

1. Acolhimento do princípio da justiça comutativa, sob a forma de capitação, de acordo com o qual, no domínio da tributação pessoal, o imposto deveria ser igual para todos e pelo menos proporcional quando se baseasse na tributação real das bases tributárias, não se admitindo taxas progressivas. Dado que o principal papel cometido ao Estado era o de protetor da ordem e da segurança dos indivíduos e uma vez que todos os cidadãos beneficiavam igualmente desta ação, os impostos a pagar por

⁷¹ Clotilde Celorico Palma, op. cit., 2001, p. 130.

⁷² Sobre o Estado-polícia, veja se o que dizem Carolina Martins, Marta Andrade, Martim Villa-Nova, Sílvia Carneiro, *O Estado de Polícia nas Vésperas do Século XVIII em Portugal*. Lisboa: Universidade Nova de Lisboa, 2016: “Uma melhor caracterização deste novo sistema passa pelos mecanismos disciplinadores do Estado de Polícia na medida em que o direito de polícia interferiu em todos os aspetos da vida dos cidadãos, criando normas, procedimentos e orientações através da via administrativa sem recurso aos tribunais”.

⁷³ Sobre o Estado-Nação, veja se *Estado-nação* in Artigos de apoio Infopédia [em linha]. Porto: Porto Editora, 2003-2018. [consult. 2018-01-25 15:57:07]. Disponível na Internet: [https://www.infopedia.pt/apoio/artigos/\\$estado-nacao;jsessionid=HyHbPgQAbXdbQR0rLNfLSQ__](https://www.infopedia.pt/apoio/artigos/$estado-nacao;jsessionid=HyHbPgQAbXdbQR0rLNfLSQ__): “O Estado-nação afirma-se por meio de uma ideologia, uma estrutura jurídica, a capacidade de impor uma soberania, sobre um povo, num território com fronteiras, com uma moeda própria e forças armadas próprias também. É na sua essência conservador e totalitário”.

⁷⁴ Clotilde Celorico Palma, op. cit., 2001, p. 130 e 131.

cada um deveriam ser iguais. O não intervencionismo em matéria de capacidade contributiva deveria, assim, conduzir a uma situação de indiferença, pelo que a tributação se fazia de acordo com um sistema de quoticidade, em conformidade com o qual as regras de incidência estabeleciam, em termos objetivos, quotas de participação individual geralmente expressas em percentagens ou permilagens, reportadas à dimensão ou ao volume do objetivo ou à qualidade dos sujeitos. Por outro lado, de acordo com esta filosofia não se aferia a relação custo/benefício a nível individual, pressupondo-se antes uma efetiva retribuição ou troca de valores. A proporcionalidade da tributação ligava-se aos impostos reais, tendo como base o rendimento de bens de determinada espécie ou a natureza peculiar de certos atos ou situações objetivas;

2. Entendimento de que o imposto não deveria intervir no campo económico, em conformidade com o princípio da neutralidade por parte do Estado. De acordo com este entendimento, o imposto deveria ser tão neutral quanto possível relativamente à estrutura ou aos movimentos económicos, não devendo interferir na aplicação dos fatores determinantes do consumo. O imposto deveria ser apenas considerado numa perspetiva jurídica, não produzindo qualquer outro tipo de influência em relação àqueles fatores;
3. Defesa da ideia que o imposto acompanhava a soberania, confinando-se aos respetivos limites no espaço [acrescenta-se que, é a esta época que remontam as ideias de que a exclusiva finalidade do Direito Fiscal, é a de obter o máximo de receita para o erário público].

Um pouco antes da época da Revolução Industrial, temos um episódio na história que relatado como sendo um “repúdio à (...) violação [do princípio da capacidade contributiva]”, fala-se do *Boston Tea Party* em 1773, fala-se da revolta por parte dos colonos ingleses e norte-americanos contra a tributação lançada sobre as importações realizadas pelas colónias. Como outros exemplos da consciência em volta do princípio, temos, também, a Revolução Francesa, a Revolução Americana, e também, temos o caso das colónias portuguesas⁷⁵.

⁷⁵ A este propósito, veja-se João Ricardo Catarino, op. cit., 2008, p. 47 e 48, e nota de rodapé 40.

2.3.3 Revolução industrial

“A Revolução Industrial por sua vez, revigorou os valores democráticos do tributo ao impor a criação de uma grande sociedade solidária fundada nos ideais do tributo como meio de igualdade social. (...) A intervenção do Estado leva ao surgimento da tributação social-democrata, caracterizada pela produção de uma legislação social protetora dos direitos dos operários. As iniciativas intervencionistas do Estado-providência do Século XIX resultaram na necessidade de meios de financiamento, o que viria a ocorrer por meio do tributo, emprestando a esse um valor social. Foi fundada, a partir daquele momento, a grande sociedade solidária, a qual se encarregaria de promover a igualdade de todos pelo tributo e diante do tributo.”

FALCÃO, Maurin Almeida; MACHADO, Ieda. O limite frágil entre a capacidade contributiva e a vedação ao confisco no sistema constitucional tributário. NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.32, n.1, 2012, p.92 e 94

É com a Revolução Industrial que surge, ligado ao declínio das teses mercantilistas, a afirmação de regras/princípios genéricos relativos aos sistemas fiscais. Nesta época encontrar-se-ia várias razões/teorias que justificariam o imposto. A saber, por exemplo, teorias como a do seguro da ordem e tranquilidade individual do contribuinte até à do benefício, entre outras que até aos dias de hoje perduram. Os problemas sociais provocados pela Revolução Industrial instituíram a função de realização de justiça entre os cidadãos como uma das funções mais relevantes do Estado. Assim, ao contrário do que acontecia na época clássica, o imposto deixa de ter uma função exclusiva de arrecadação de receitas passando a novas funções, uma vez que os problemas da repartição prevaleciam sobre os problemas da produção⁷⁶.

Sublinhe-se que o imposto, nesta época, teve uma nova função: a de realização de justiça social, sendo necessário defender os patrimónios para além da proteção das pessoas. O novo papel da fiscalidade, muito ligado à ideia de capacidade contributiva, passaria por compreender melhor a forma mais precisa de concretização da justiça. Assim, é durante este período que, no âmbito da tributação pessoal, passar-se-ia a recorrer às taxas progressivas, de forma a que aqueles que tivessem mais poder económico pagassem mais

⁷⁶ Clotilde Celorico Palma, op. cit., 2001, p. 132.

do que proporcionalmente em relação aos pobres. Da mesma forma, é também durante esta época que aparece a ideia de justiça distributiva, firmada na “constatação do facto de os homens serem iguais como pessoas em dignidade absoluta, já não sendo enquanto indivíduos”. Assim, com a aplicação deste princípio no domínio fiscal, pretendia-se que o contribuinte mais rico e o mais pobre tivessem tratamentos diferentes. Mais se acrescenta que, nesta época, verifica-se que o imposto acabaria por ter um raio de ação mais intervencionista, com o intuito de “fomentar, repartir ou coletivizar as riquezas, conforme as situações”⁷⁷.

Assim, por fim, é pelas ideologias da época da Revolução Industrial que se começa a formular a ideia, que perdura até aos dias de hoje, do princípio da capacidade contributiva, ou seja, o imposto passa a representar-se como um dever de solidariedade; como uma exigência de intervenção do Estado a nível económico e social; e institui-se o imposto progressivo sobre o rendimento. Pode-se rever esta ideia em vários autores e textos desta altura. Por exemplo, Adam Smith (1776 *apud* João Ricardo Catarino, 2008) referiu-se à necessidade das contribuições “na razão dos seus haveres”, muito reforçado, também, pelo que está escrito na Declaração dos Direitos e na Declaração do Homem e dos Cidadãos, 1789 e 1791, respetivamente, onde se estabelecia que “os impostos deveriam ser suportados em proporção das possibilidades económicas de cada um”. Refira-se, de passagem, o Decreto da Assembleia Nacional francesa, em 1789, como outro exemplo de que o imposto deveria passar a ser lançado proporcionalmente sobre “todos os cidadãos e propriedade, da mesma maneira e da mesma forma”. Ideia que a Declaração do Homem e dos Cidadãos, de 1791, volta a ser útil para reforçar que “para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum, que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades”, estabelecendo, ainda, que “todos os cidadãos têm o direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, a necessidade de a contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a colecta, a cobrança e a duração”⁷⁸.

⁷⁷ Clotilde Celorico Palma, op. cit., 2001, p. 132.

⁷⁸ João Ricardo Catarino, op. cit., 2008, p. 48.

2.3.4 Época contemporânea

“[A] evolução deste princípio na época contemporânea não se resume a (...) problemas de natureza prática das consequências da aplicação do princípio da capacidade contributiva, situando-se, pelas características do processo de globalização, ao nível do próprio reequacionamento do papel que este princípio poderá vir, cada vez mais, a desempenhar no século XXI, falando-se numa crise deste princípio.”

PALMA, Clotilde Celorico. Da evolução do conceito de capacidade contributiva.

Ciência e Técnica Fiscal n.º 402, 2001, p. 141

A época contemporânea é difícil de se caracterizar, muito devido à revolução tecnológica que se tem vivido até aos dias de hoje, e que todos os dias nos surpreende com novos desenvolvimentos. Em todo o caso, o pensamento que predominava no século XIX passava pela “ideia de finalidade coletiva, pressuposto, limitação e destino de parte dos direitos e interesses individuais”. Sublinha-se ainda que, por outro lado, pôs-se de parte o conceito de Estado-Nação e passou-se a ter uma perspectiva mais universalista das relações da vida dos Estados e dos seus cidadãos, o que acabaria por levar à “instituição de um direito tributário internacional”⁷⁹.

Assim sendo, percebe-se quais as principais linhas orientadoras que podem ajudar a perceber o que caracterizaria esta época. A saber, primeiramente, o “intervencionismo do Estado caracterizar e condicionar a sua influência económica. (...) [A]o indivíduo sucede a empresa como elemento fundamental de produção da riqueza, e a esta sucede os agrupamentos ou grupos de empresas quer no plano interno quer no plano internacional. Suprimem-se os impostos parcelares ou cedulares sobre as fontes de rendimentos, passando-se para uma tributação única e pessoal dos rendimentos dos indivíduos”. Outro aspeto, mais a nível internacional, interrogava-se a relevância de questões como a “harmonização ou coordenação fiscal, de forma a que não subsist[issem] entraves à livre circulação de pessoas, mercadorias, serviços e capitais, destacando-se as matérias relativas à eliminação da dupla tributação, do tratamento dos preços de transferência, e, mais recentemente, à sobretributação do factor trabalho, à luta contra os paraísos fiscais

⁷⁹ Clotilde Celorico Palma, op. cit., 2001, p. 133.

e as práticas fiscais nocivas, à tributação do comércio electrónico, à tributação da energia.....”⁸⁰.

Em relação ao imposto em si, assume-se “como um relevante instrumento de promoção económica e social e de realização de justiça”, pelo que se afasta a ideia exclusiva de outras épocas, que seria quase sempre encarado numa perspectiva financeira para finalidades extrafiscais nos planos político, social e económico. Ao longo do século XX, quanto ao princípio da capacidade contributiva, encontrou-se um “critério dominante de igualdade tributária, fazendo-se do sistema fiscal um instrumento de distribuição de riqueza e marginalizando-se o princípio do benefício”. Assim, podemos observar que, no século XX, “o centro financeiro e político é constituído pelos impostos pessoais sobre o rendimento, de carácter progressivo e assentes no princípio da capacidade contributiva”⁸¹.

⁸⁰ Clotilde Celorico Palma, op. cit., 2001, p. 133 e 134.

⁸¹ Clotilde Celorico Palma, op. cit., 2001, p. 134

2.3.5 Finais do século XX e início do século XXI

“[N]o tocante à evolução das realidades política, económica e social, leva-nos a crer que, muito provavelmente, um novo capítulo da história da evolução dos impostos deverá ser aberto com a revolução digital dos nossos dias (...). Resta-nos, pois, saber até que ponto irá ser afectado o princípio da capacidade contributiva (...).”

PALMA, Clotilde Celorico. Da evolução do conceito de capacidade contributiva. *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 402, 2001, p. 142

No ponto anterior, começa com uma citação de Clotilde Celorico Palma, de onde podemos observar que a autora defende que, no decorrer do final do século XX e inícios do século XXI, o princípio da capacidade tenderia a ser reequacionado e podendo, até mesmo, se observar uma crise do próprio princípio. A autora supra sublinha que, é durante este período, a importância dos impostos sobre o rendimento pessoal tem vindo a decrescer, “intensificando-se as situações de fraude e evasão fiscais, propiciadas (...) pela liberdade de circulação [de pessoas, de capitais e de bens e serviços, assim como de ideias e informação] com os problemas de controlo daí subjacentes”⁸².

De facto, Clotilde Celorico Palma interrogava

Qual será o papel que este princípio poderá a vir a desempenhar nas sociedades actuais, em que, para além dos tradicionais aspectos negativos que é habitual apontarem-se a este princípio, se verificam outras realidades que merecem outro tipo de respostas, tais como a tributação excessiva do factor trabalho, assumindo o trabalhador prestador de serviços cada vez maior relevância?⁸³

É evidente que, nos dias de hoje, nota-se a excessiva tributação sobre rendimentos pessoais e sobre o trabalho, e que ao longo dos anos tem se acentuado esse aumento da carga fiscal, tendo em 2015 atingido o ponto mais alto dos últimos 16 anos. Verificamos esta ideia através da Tabela 2.1. e Imagem 2.1. seguintes.

⁸² Clotilde Celorico Palma, op. cit., 2001, p. 141.

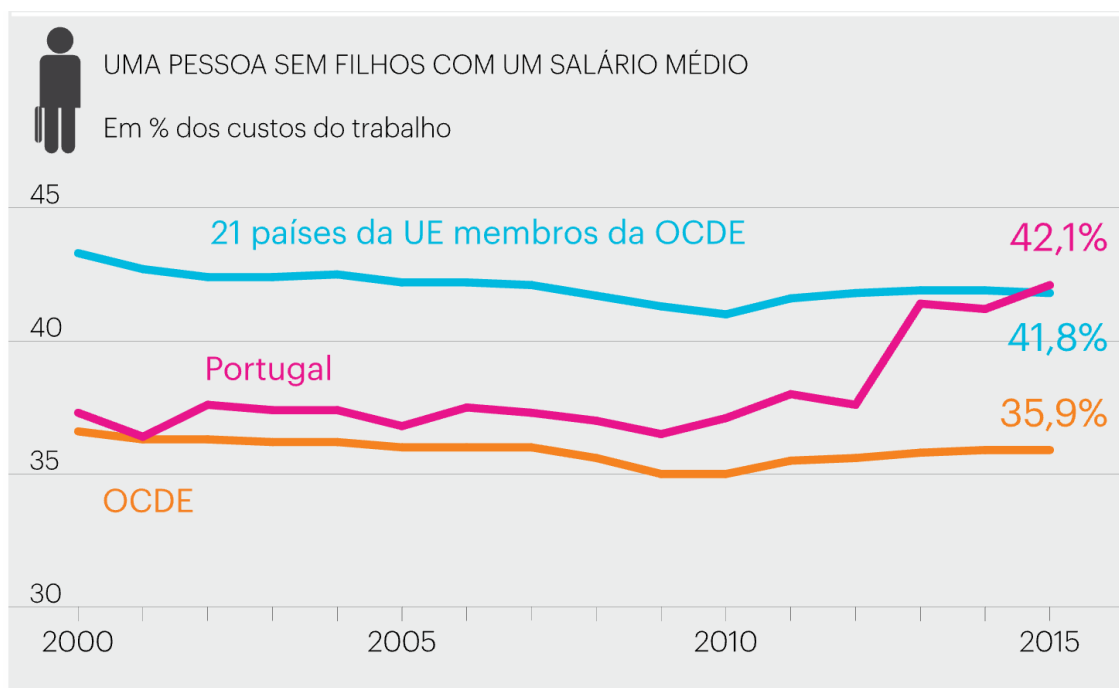
⁸³ Clotilde Celorico Palma, op. cit., 2001, p. 143.

Tabela 2.1 A pressão fiscal sobre os salários

Carga fiscal (em % dos custos do trabalho)					
Famílias	Situação salarial	2014		2015	
		Portugal	OCDE	Portugal	OCDE
Uma pessoa sem filhos	67% do salário médio	34,9	32,1	36,2	32,1
	167% do salário médio	47,5	40,4	48	40,4
Casal com dois filhos	Um membro do casal recebe um salário equivalente a 100% do salário médio, o outro recebe 33% do salário médio	30,9	28,3	31,1	28,3
	Um membro do casal recebe um salário equivalente a 100% do salário médio, o outro recebe 67% do salário médio	36,8	31,1	35,6	31
	Só um dos membros do casal recebe vencimento (salário médio)	29,8	26,7	30,7	26,7
Casal sem filhos	Um membro do casal recebe um salário equivalente a 100% do salário médio, o outro recebe 33% do salário médio	34,8	32,8	36,1	32,7

Fonte Adaptado de OCDE (*apud* Público, 2016)⁸⁴

Imagem 2.1 Carga fiscal no valor mais alto em 16 anos



Fonte Adaptado de OCDE (*apud* Público, 2016)⁸⁵

⁸⁴ Disponível através do link: «<https://www.publico.pt/2016/04/12/economia/noticia/portugal-teve-o-maior-aumento-da-carga-fiscal-sobre-salarios-em-2015-1728790>».

⁸⁵ Idem.

Este facto fez com que os Governos e instâncias internacionais pensassem em novas formas de tributação alternativas. Ao longo dos anos temos vindo a ver estas novas formas através das significativas e recorrentes alterações aos vários códigos fiscais. Por exemplo, temos a tributação ambiental, como o famoso caso dos sacos de plástico, derivado da Reforma da Fiscalidade Verde⁸⁶. Como Clotilde Celorico Palma já tinha verificado anteriormente⁸⁷, houve, de igual forma, uma preocupação com a deslocalização nociva das atividades económicas, combatendo os paraísos fiscais e as práticas de concorrência fiscal e regulamentando os diversos aspetos associados ao comércio eletrónico. Como exemplo prático e bem recente deste fenómeno, temos o “fresquíssimo” conceito de economia digital.

É de fácil perceção que, no mundo atual, quase tudo passa por um *personal computer* (PC) ou *smartphone* e pela internet. No nosso quotidiano já é possível estar 24 horas ligado a uma rede e estarmos sempre ligados ao que se vai passando pelo mundo (socialmente falando ou apenas atentos a toda a informação que é atualizada rapidamente). Num relatório recente da Ernst & Young Global Limited, promovido pelo Millennium bcp, denominado “Avanço da Economia Digital em Portugal”⁸⁸, analisa este fenómeno da economia digital, ou, como muitas vezes foi definido no próprio relatório, “indústria 4.0”⁸⁹ (quarta revolução industrial).

Neste relatório podemos ver o incrível avanço tecnológico já a ser utilizado nos dias de hoje (produtos e serviços digitais, tais como os *e-books*, *apps*, serviços de *streaming* de vídeo ou áudio e cursos online) e outros por ainda por vir ou em fase de desenvolvimento (aqui temos o caso da inteligência artificial, *big data*, *data analytics*⁹⁰), onde o principal

⁸⁶ A Lei 82-D/2014, publicada em 2º suplemento ao D.R. de 31 de dezembro, aprovou um regime de tributação dos sacos de plástico, no quadro de uma reforma da fiscalidade ambiental. Por outro lado, procedeu também à criação de um regime de incentivo ao abate de veículos em fim de vida, à alteração das normas fiscais ambientais nos setores da energia e emissões, transportes, água, resíduos, ordenamento do território, florestas e biodiversidade, alterando, para o efeito, os Códigos do IRS e do IRC, do IVA, do IMI, do Imposto sobre Veículos (ISV) e dos Impostos Especiais de Consumo (IEC) e o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), além, entre outros diplomas, dos relativos ao regimes das depreciações e amortizações e da gestão de resíduos.

⁸⁷ Clotilde Celorico Palma, op. cit., 2001, p. 144.

⁸⁸ Disponível através do link:

«https://ind.millenniumbcp.pt/pt/negocios/financiamento/Documents/BCP_Economia-Digital-Relatorio-Final-201710.pdf».

⁸⁹ Augusto Mateus *et al.* – Avanço da Economia Digital em Portugal, p. 10.

⁹⁰ Estes conceitos são facilmente interpretados, mas não posso deixar de sublinhar alguns aspetos sobre os mesmos. *Big data* refere-se ao conjunto de grandes volumes de dados, estruturados ou não, que recorrem a tecnologia específica para recolher, armazenar e analisar informação que não pode ser adquirida, gerida ou processada por ferramentas tradicionais de tecnologias da informação num período de tempo tolerável, caracterizando-se pela utilização de algoritmos sofisticados a grandes quantidades de dados, a fim de inferir

foco e objetivo, que verificamos logo à partida, é o de potenciar a economia através do aumento da produtividade do trabalho e do capital e através da difusão da inovação.

A digitalização da economia, além dos benefícios que pode trazer à nossa vida quotidiana e laboral, acarreta riscos e desafios de elevada exigência, especialmente no que se refere à atuação das autoridades públicas e do legislador, onde já se encontra a ser discutido atualmente, no domínio da privacidade e da segurança dos dados. Os desafios legislativos são complexos e têm um impacto económico e social elevado, na medida que vão moldar o desenho dos mercados no futuro e a capacidade competitiva das economias no que se refere aos novos fatores de competitividade relacionados com as tecnologias digitais. Fala-se mesmo de uma “nova fiscalidade”⁹¹.

A evolução acelerada da economia digital tornou incerta e de difícil aplicação as regras de tributação concebidas propositadamente para ambientes em que estabelecimentos físicos realizam operações por meio das quais bens ou serviços tangíveis circulam de forma livre de um lado para outro. Com a chegada da *internet*, estas mesmas operações passaram a ser realizadas num espaço virtual, permitindo que empresas, e os próprios indivíduos, forneçam bens e serviços a clientes situados nas mais diversas partes do mundo e nas mais diversas jurisdições, desconsiderando-se, assim, qualquer presença (ou estabelecimento) física nessas localidades⁹².

Assim, verificamos que se levantam questões políticas e fiscais, que constituem grandes desafios para as autoridades públicas e para o próprio legislador, e que, no caso europeu, exigem uma redobrada e coordenada ação por parte da União Europeia (UE). *Cloud computing*, *e-commerce*, jogos on-line e *streaming*, são mais exemplos de atividades realizadas através da *internet* e que nos últimos anos têm sido cada vez mais aceites e lucrativas, “a ponto de as cinco empresas mais valiosas do mundo (Google, Amazon, Apple, Facebook e Microsoft) serem, todas, pertencentes ao setor. Essas empresas

probabilidades de certo acontecimento ocorrer. *Data analytics*, intrinsecamente ligado ao *big data*, permite orientar a tomada de decisão e gerir riscos de forma proactiva, criar novos produtos e serviços, aprimorar os já existentes e estabelecer novos modelos de negócios, auxiliando na criação de novas oportunidades de crescimento de forma mais determinada (Relatório “Avanço da Economia Digital em Portugal”, 2017, p. 9).

⁹¹ Augusto Mateus *et al.*, op. cit., 2017, p. 19.

⁹² Gustavo Brigadão – O Beps e os desafios da tributação eletrónica internacional, 2017. Disponível através do link: «<https://www.conjur.com.br/2017-dez-06/consultor-tributario-beeps-desafios-tributacao-eletronica-internacional>».

geraram, em conjunto, mais de US\$ 25 bilhões de lucro líquido, só no primeiro semestre de 2017”⁹³.

Este desempenho e as operações realizadas no espaço virtual, chamaram a atenção das autoridades fiscais, porque, para além de serem bastante lucrativas, e assim, demonstradoras de elevada capacidade contributiva, estas operações, pela sua intangibilidade, ampliaram as possibilidades de planeamentos fiscais agressivos. Com estes planeamentos, podem resultar a baixa ou nula tributação dos resultados positivos gerados por estes grandes empreendimentos. Gustavo Brigadão sublinha como consequência destes planeamentos que

conglomerados de grande porte, como as já citadas Amazon, Apple, Google e Microsoft, entre tantos outros, tiveram que enfrentar litígios tributários decorrentes de autuações lavradas por jurisdições que se viam insatisfeitas com o montante de tributos que lhes eram recolhidos, desproporcionais, no entender delas, à riqueza que circulava em seus territórios.

Em suas alegações, afirmavam as autoridades fazendárias que, por meio da exploração de lacunas normativas, os grupos multinacionais conseguiam reduzir substancialmente a tributação incidente sobre as suas atividades, seja pela má utilização do conceito de “não residente” em diferentes jurisdições, seja pela fragmentação de atividades com o objetivo de evitar a caracterização de estabelecimento permanente, ou mesmo pela realização de operações *intercompany*, que, pelo descasamento do tratamento fiscal aplicável (*mismatches*), permitiam a transferência artificial de lucros para jurisdições com baixa ou nenhuma tributação.

E, efetivamente, muitos desses planejamentos foram realizados em estrita observância às normas fiscais existentes, o que acabou por evidenciar que as regras tributárias internacionais, construídas ao longo do século passado, haviam se tornado insuficientes para combater as crescentes possibilidades de planejamentos fiscais geradas pela globalização dos grupos econômicos, especialmente no contexto da economia digital⁹⁴.

⁹³ Gustavo Brigadão, op. cit., 2017.

⁹⁴ Gustavo Brigadão, op. cit., 2017.

Assim, a nível europeu, a Comissão Europeia estabeleceu como uma das suas prioridades a criação de um Mercado Único Digital (MUD). Este “é aquele em que é assegurada a livre circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais e em que os cidadãos e as empresas podem beneficiar do acesso e exercício de atividades online de forma transparente, em condições de concorrência leal e com um elevado nível de proteção dos consumidores e dos dados pessoais, independentemente da sua nacionalidade ou local de residência”. A realização de um MUD «assegurará à Europa manter a sua posição de líder mundial na economia digital, ajudando as empresas europeias a crescer a nível global»⁹⁵.

Mais recentemente, a Comissão Europeia apresentou, através de uma comunicação⁹⁶ ao Parlamento e Conselho Europeu, um conjunto de “propostas para estabelecer uma norma moderna, justa e eficaz para a economia digital”, de forma a responder ao apelo feito pelo Conselho Europeu, que pretendia um “sistema de tributação eficaz e justo adequado à era digital”⁹⁷. A Comissão foi eleita e tinha como uma das suas prioridades melhorar a equidade e a eficiência dos sistemas fiscais da UE. E ao longo dos tempos, pôde-se verificar que a UE tem desempenhado um papel de liderança na revolução mundial em termos de transparência fiscal⁹⁸, adotando normas vinculativas destinadas a colmatar as lacunas que facilitam a elisão fiscal⁹⁹, tomando medidas destinadas a jurisdições não cooperantes¹⁰⁰ e harmonizou um quadro do Imposto sobre Valor Acrescentado (IVA) atualizado e adaptado ao mundo moderno¹⁰¹.

Assim, de forma a ajudar o MUD a atingir o seu potencial, torna-se necessário haver uma tributação justa e eficaz, conforme o Conselho Europeu tinha planeado. No modelo económico e social da UE, a tributação tem um papel fundamental, pelo que um sistema

⁹⁵ Augusto Mateus *et al.*, op. cit., 2017, p. 21.

⁹⁶ Comissão Europeia, *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho: COM(2018) 146*, 2018. Disponível através do link: <<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PT/COM-2018-146-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>>.

⁹⁷ Augusto Mateus *et al.*, op. cit., 2017, p. 1.

⁹⁸ Sublinha-se textos mais importantes sobre o tema: Diretiva (UE) 2015/2376 do Conselho; Diretiva (UE) 2016/881 do Conselho; Diretiva (UE) 2016/2258 do Conselho; COM(2016) 198 final e COM(2017) 335 final.

⁹⁹ Sublinha-se textos mais importantes sobre o tema: Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho e Diretiva (UE) 2017/952 do Conselho.

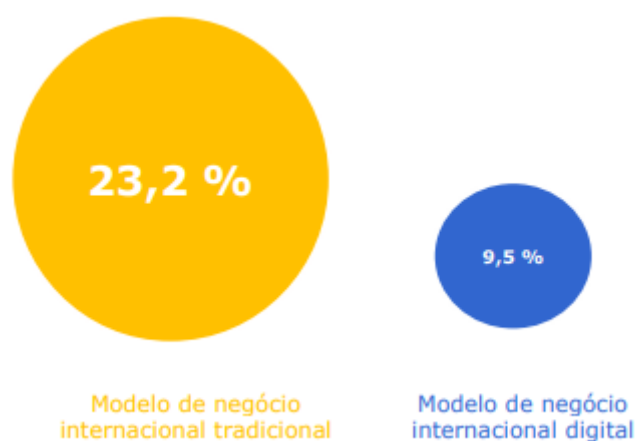
¹⁰⁰ Disponível através dos links: <<http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2017/12/05/taxation-council-publishes-an-eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>> e <<http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2018/01/23/taxation-eight-jurisdictions-removed-from-eu-list/>> 10».

¹⁰¹ Sublinha-se textos mais importantes: Diretiva relativa ao IVA sobre o comércio eletrónico, proposta adotada pela Comissão em 2016 (COM(2016) 757 final) e adotada pelo Conselho em 2017 (DIRETIVA (UE) 2017/2455 DO CONSELHO).

fiscal justo e eficiente será fonte de receitas para os serviços públicos, e ao mesmo tempo apoiaria o crescimento económico e a competitividade das empresas da UE. Assim, pressupõe-se que todos os contribuintes devam pagar a sua quota-parte de impostos, “a fim de assegurar condições de concorrência equitativas entre as empresas, elemento essencial para o êxito do mercado único, e também para proteger o Modelo Social Europeu de que dependem os cidadãos”¹⁰².

Na comunicação da Comissão, pode-se analisar os desafios que o sistema de tributação das sociedades, na era digital do século XXI, apresentam. Entre os quais, salientam-se as regras de tributação das sociedades desatualizadas, sendo evidente a clara disparidade entre tributação dos negócios tradicionais, dos negócios praticados pelas sociedades que exercem atividades digitais, onde se pode verificar, através da Imagem 2.2. seguinte, que as sociedades “as empresas com modelos de negócio digitais pagam menos de metade da taxa de imposto das empresas com modelos de negócio tradicionais”¹⁰³.

Imagem 2.2 Taxa de imposto média efetiva na UE-28



Fonte COM(2018) 146¹⁰⁴

Outro desafio, que o sistema de tributação das sociedades terá de enfrentar e harmonizar, passa pela necessidade de uma solução internacional, uma vez que a economia digital não olha a fronteiras entre países, existe, assim, a necessidade de reconhecer um novo quadro fiscal atualizado de acordo com os modelos de negócio digitais. Pelo que, a Comissão apresenta três propostas a médio/longo prazo e uma proposta de controlo imediato, apesar de provisória. A saber

¹⁰² Augusto Mateus *et al.*, op. cit., 2017, p. 3.

¹⁰³ Comissão Europeia, op. cit., 2018, p. 3.

¹⁰⁴ Comissão Europeia, op. cit., 2018, p. 5.

1. Criação de uma nova diretiva relativa à tributação das sociedades com uma presença digital significativa, de forma a responder a problemas de “onde e quando tributar” no contexto da economia digital. Assim, pretende-se que as empresas tenham de pagar imposto nos Estados-Membros onde têm uma presença digital significativa, “definida de acordo com as receitas obtidas com a prestação de serviços digitais, o número de utilizadores em linha ou o número de contratos comerciais de prestação de serviços digitais”;
2. Pretende-se integrar os princípios (disposições) constantes da proposta de diretiva nas propostas relativas a uma matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS), de forma a garantir que “tanto os sistemas de tributação das sociedades dos Estados-Membros como a proposta de matéria coletável comum consolidada a nível da UE incluirão regras para responder ao desafio da tributação da economia digital”;
3. E por fim, das três propostas de médio/longo prazo, pretende-se alargar a solução ao nível mundial, ao invés de manter estas propostas ao nível da UE, “a solução da UE deverá, sempre que possível, ser alargada às relações com países terceiros, a fim de assegurar condições de concorrência equitativas entre as empresas da UE e as de países terceiros”. Sendo que a Comissão “está disposta a ajudar os Estados-Membros a adotar uma abordagem comum para negociar alterações nas suas convenções em matéria de dupla tributação celebradas com jurisdições fora da UE”¹⁰⁵.

Como medida imediata, de forma a gerir o risco associado de fragmentação, a Comissão propõe uma medida provisória para tributar determinadas receitas provenientes dos serviços digitais, uma vez que, existe pressão política para atuação imediata, e chegar a acordo quanto a uma solução estrutural e aplicá-la levará algum tempo, foram planeadas ou aplicadas medidas de tributação indireta unilaterais em 10 Estados-Membros, ainda assim, algumas autoridades fiscais nacionais consideraram que há um risco de a situação atual poder suscitar outras medidas descoordenadas¹⁰⁶. Tornou-se, então, necessário encontrar uma solução provisória ao nível da UE, que deverá ser aplicável até que uma solução abrangente seja acordada a nível internacional. A Comissão propôs, desta forma, um Imposto sobre os Serviços Digitais provisório, teria um âmbito de aplicação muito

¹⁰⁵ Comissão Europeia, op. cit., 2018, p. 7-10.

¹⁰⁶ Comissão Europeia, op. cit., 2018, p. 9.

específico, centrando-se “em atividades onde existe um grande fosso entre o valor criado e a capacidade dos Estados-Membros para o tributarem”. Este imposto seria aplicável às receitas provenientes de dois principais tipos de serviços digitais. A Comissão salienta que a “característica comum destes serviços é que ambos dependem fortemente da exploração da participação dos utilizadores ou dos dados obtidos acerca dos utilizadores como meio para gerar receitas”, sendo que “[s]eriam aplicados limiares para garantir que o imposto não afete negativamente as pequenas empresas ou as empresas emergentes”¹⁰⁷.

Surgiu, ainda, pela “mão” da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), para resistir aos planeamentos fiscais abusivos, o Projeto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). Este projeto consiste em planos de ação destinados ao combate à erosão das bases tributárias e à transferência artificial de lucros.

Yariv Brauner (2014, *apud* Gustavo Brigadão, 2017) referia que o projeto BEPS fundamentava-se em três pilares estruturantes, a saber

(i) aprimoramento da cooperação entre países, afastando-se a competição fiscal predatória; (ii) substituição das abordagens pontuais por um plano de ação mais abrangente, que abordasse o problema em todas as suas facetas (*holistic approach*); e, (iii) liberdade para o desenvolvimento de soluções inovadoras para os novos e complexos problemas tributários internacionais, ainda que, de alguma forma, elas pudessem conflitar com os fundamentos tradicionais do Direito Tributário internacional¹⁰⁸.

No relatório final do projeto BEPS, em 2015, a OCDE redigiu 15 planos de ação, em que conseguimos separar em três zonas de intervenção: “coerência”, “substância” e “transparência”. Gustavo Brigadão explora estas três zonas como podemos ver de seguida

Em relação à “coerência”, o que se busca é a harmonização da tributação internacional, eliminando-se as lacunas normativas que permitem a baixa ou nula tributação de empreendimentos lucrativos. Nessa categoria, se enquadram os *action plans* 2 (neutralização de arranjos híbridos), 3 (fortalecimento das regras de CFC [*Controlled Foreign Corporation*]), 4

¹⁰⁷ Comissão Europeia, op. cit., 2018, p. 10.

¹⁰⁸ Gustavo Brigadão, op. cit., 2017.

(limites à dedutibilidade de despesas financeiras) e 5 (combate às práticas tributárias nocivas).

Sob o prisma da “substância”, objetiva-se garantir que a tributação se dê nas jurisdições em que há efetiva manifestação de capacidade contributiva, isto é, criação de valor. Tratam desse aspecto os *actions plans* 6 (prevenção da utilização abusiva de tratados), 7 (combate à descaracterização artificial do status de estabelecimento permanente) e 8 a 10 (alinhamento da legislação de preços de transferência com o objetivo de permitir que a tributação da renda ocorra nas jurisdições em que há efetiva geração de valor).

Quanto à “transparência”, busca-se assegurar que haja maior lisura e troca de informações nas relações entre diferentes jurisdições e, também, entre administrações fazendárias e contribuintes. Enquadram-se nesse objetivo os *action plans* 11 (avaliação e monitoramento do Projeto Beps), 12 (regras mandatórias de revelação de planejamentos fiscais abusivos), 13 (documentação relativa a preços de transferência) e 14 (mecanismos eficazes de resolução de conflitos).

Por fim, temos os *actions plans* 15 (instrumento multilateral) e 1 (desafios tributários da economia digital). Interessante notar que o primeiro *action plan* é dedicado justamente à problemática da tributação das operações digitais.

Para tanto, a OCDE instituiu, no contexto do Projeto Beps, a “Força-tarefa sobre Economia Digital” (*Task Force on the Digital Economy - TFDE*), órgão vinculado ao Comitê de Assuntos Fiscais (CFA), com o objetivo de identificar os principais desafios existentes no que concerne à tributação das manifestações de riqueza geradas na economia digital¹⁰⁹.

No relatório do projeto BEPS, a OCDE refere que a economia digital é caracterizada por sua estreita ligação com bens intangíveis, onde existe uma enorme transferência de dados cibernéticos e soluções tecnológicas, muitas delas (ou quase todas) gratuitas, cujo retorno financeiro é obtido pelo desenvolvedor a partir de externalidades dessa atividade (marketing, gerenciamento de dados etc.). Estas atividades de economia digital

¹⁰⁹ Gustavo Brigadão, op. cit., 2017.

caracterizam-se pela sua descentralização e pelo fato de prescindirem de toda e qualquer presença física efetiva em qualquer localidade específica.

Sublinhe-se que o *action plan* 1¹¹⁰ não recomenda a adoção de soluções que sejam específicas à economia digital, mas, sim, a adaptação da legislação tributária de forma que essas transações recebam o mesmo tratamento fiscal das operações “não virtuais”. Abstraindo se, até, de definir o que se deve entender por economia digital, apenas optando por sublinhar algumas características fundamentais deste mercado¹¹¹.

Por entre todas as recomendações feitas pela OCDE para combater os desafios que a economia digital nos coloca, sublinho a que se destina às exceções ao conceito de estabelecimento permanente (artigo 5, parágrafo 4º., alínea a) e f) da Convenção Modelo da OCDE)¹¹² e aos preços de transferência e criação de valor, uma vez que está muito relacionada com o tema em análise desta dissertação. Assim pelo *action plan* 7¹¹³ (exceções ao conceito de estabelecimento permanente), sugeriu-se a alteração da redação atual, de modo a assegurar que essas exceções digam respeito apenas a atividades de natureza materialmente preparatória ou auxiliar. E pelos *actions plans* 8 a 10¹¹⁴ (preços de transferência e criação de valor), sugeriu-se a alteração das normas de preços de transferência com o objetivo de permitir que a tributação do rendimento ocorra nas jurisdições em que há efetiva geração de valor.

A grande questão que se coloca é “como determinar o valor, e até mesmo o local, em que se deve tributar a criação desse ativo intangível de alto valor?”. Assim sendo, Heleno Torres (*apud* Gustavo Brigadão, 2017) ressalta que o crescente alargamento e desenvolvimento da economia digital e a complexidade dos negócios fizeram com que o modelo de fiscalização passasse por uma profunda transformação, afirmando mesmo que passamos por “novos tempo de Fisco global”. Ainda assim, ressalva que estes “novos tempos não pode representar obstáculo ao planejamento tributário legítimo, organizado com o devido propósito negocial, em substância e forma, tampouco entrave ao

¹¹⁰ Disponível através do link: «<http://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>».

¹¹¹ Gustavo Brigadão, *op. cit.*, 2017.

¹¹² Disponível através do link: «<https://sites.google.com/site/circoletivas/legislacao-complementar/tributacao-internacional/convencao-modelo-da-ocde>»

¹¹³ Disponível através do link: «<http://www.oecd.org/tax/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm>»

¹¹⁴ Disponível através do link: «www.oecd.org/tax/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports-9789264241244-en.htm».

desenvolvimento econômico ou mesmo à competitividade das empresas no cenário internacional”¹¹⁵.

Através de um artigo¹¹⁶ publicado pelo Sindicato dos Auditores Fiscais da Receita Estadual do Rio de Janeiro (SINFRERJ) podemos ver outra consequência do avanço da economia digital e desenvolvimento de novas tecnologias de modo a aumentar a produtividade de uma empresa: os robôs (*artificial intelligence* – AI). Em 2013, a *Oxford Martin School* divulgou um estudo relativo à automação do trabalho, indicando que, em vinte anos, 47% das categorias de emprego analisadas seriam substituídas por robôs. Os economistas do *National Bureau of Economic Research* dos EUA já conseguiram reforçar estas conclusões lançadas em 2013, mas também puderam verificar que muitas vagas já se perderam, e provavelmente jamais serão repostas. Temos o exemplo muito evidente numa famosa cadeia de *fast food*, a *McDonalds*, que reduziu o número de pessoas efetivas a atender pedidos dos seus clientes e, no seu lugar, agora usam máquinas automáticas para o efeito. Como podemos ver pela Imagem 2.3.

Imagem 2.3 Automação no atendimento da *McDonalds*



Fonte Revista Época NEGÓCIOS (2017)¹¹⁷

¹¹⁵ Gustavo Brigadão, op. cit., 2017.

¹¹⁶ Sindicato dos Auditores Fiscais da Receita Estadual do Rio de Janeiro (SINFRERJ), *Tributação de robôs e os desafios da economia digital*. Disponível através do link: «www.sinfrerj.com.br/comunicacao/destaques-imprensa/tributacao-de-robos-e-os-desafios-da-economia-digital».

¹¹⁷ Disponível através do link: «<https://epocanegocios.globo.com/Empresa/noticia/2017/07/epoca-negocios-mcdonalds-abre-1a-loja-digital.html>»

Para além das questões sociais que pode levantar, sublinha-se um impacto fiscal relevante com a substituição das pessoas por robôs. Os níveis de arrecadação de tributos que incidem sobre a folha de salários, e que financiam o sistema da Segurança Social, serão impactados. O resultado deste impacto seria, obviamente, a menor disponibilidade de recursos para o pagamento de benefícios sociais, num cenário em que a procura por estes mesmos benefícios possivelmente será intensificada, muito devido ao maior desemprego causado pelo uso intensivo de novas tecnologias.

Sublinhe-se esta questão, sendo que vai em conta da pertinência de se tributar este tipo de tecnologia e como fazê-lo. Para além do que foi já dito anteriormente, as empresas potencialmente aumentam sua produtividade e, por consequência, seu lucro, ao utilizarem as soluções mais inovadoras e eficientes no decurso da sua atividade operacional. Por outro lado, temos que ressaltar que as autoridades tributárias para o setor não devem inibir a inovação tecnológica nos vários ramos de atividades que será cada vez mais vital, por exemplo para criação de novos empregos, mais qualificados. Atualmente estas polémicas são discutidas no Parlamento Europeu¹¹⁸.

Partindo deste ponto, o primeiro passo seria identificar as diversas situações nas quais o uso de robôs hoje se coloca. Já se sabe que, nos empregos nas linhas de produção industrial, este fenómeno pode acontecer de forma mais evidente. Mais recentemente, o setor dos serviços tem vindo a ser impactado pelo uso desta tecnologia: programas de computador são capazes de elaborar peças judiciais em poucos minutos, colocando desafios não apenas para o exercício da advocacia no futuro, mas também o ensino jurídico. Até mesmo nas áreas de contabilidade e gestão, já temos o exemplo de *softwares* que auxiliam os seus utilizadores para contabilização da sua atividade ou planeamento da mesma, e que colocam desafios no ensino, de maneira a que este seja adaptado para que os discentes saiam para a sua vida profissional mais preparados para encarar uma nova realidade nas empresas.

Tem que se focar como ponto central, não só, apenas, tributar o robô como aparato físico que é, ou como software, nos casos em que o programa de computador em si é a tecnologia utilizada, mas sim, trata-se de debater a qualificação da própria atividade desenvolvida pelo robô como passível de revelar capacidade contributiva e, assim, ser

¹¹⁸ Sindicato dos Auditores Fiscais da Receita Estadual do Rio de Janeiro (SINFRERJ), op. cit.

objeto de tributação. Daí que surge o maior desafio e da questão que é colocada: “seriam os robôs dotados de personalidade jurídica, sujeitos à tributação *per se*?”¹¹⁹.

Assim, o debate sobre a tributação de robôs deve começar desde já, com o intuito de se construir um consenso internacional em torno do tema. Situações semelhantes podem auxiliar no desenho possível da política tributária aplicada ao caso em questão.

Uma outra característica (ou talvez consequência) da economia digital, é um novo modelo de negócio. Para além dos já conhecidos *Business to Business* (B2B) e *Business to Consumer* (B2C), com este fenómeno da economia digital, verificou se, com cada vez mais procura, o modelo de negócio *Consumer to Consumer* (C2C). Este último, caracteriza-se muito simplesmente pelo negócio entre dois consumidores finais com as empresas a assumirem um papel de meras intermediárias auxiliando o próprio negócio (venda de bens usados, exemplo: OLX, entre outros) ou então na realização de intercâmbio de dados (temos o exemplo dos *streamings* de música, filmes etc.).

Assim sendo, nota-se que existem muitos desafios para a nova fiscalidade que este fenómeno da economia digital tem vindo a “pedir”. Verifica-se que o princípio da capacidade contributiva estará muito presente (ou deverá estar presente) nos debates por toda a comunidade europeia e internacional, como já vimos que tem tomado algumas posições relativamente a alguns pontos chave, com o Projeto BEPS por exemplo. Ainda assim, apesar deste princípio ter as suas lacunas ou deficiências que muitos têm apontado, “a solução não passará pelo esgotamento deste princípio, mas sim, quanto muito, por um novo reequilíbrio destes critérios”¹²⁰. E assim, é com muito interesse que estaremos atentos aos próximos desenvolvimentos deste século em torno deste princípio da capacidade contributiva.

¹¹⁹ Sindicato dos Auditores Fiscais da Receita Estadual do Rio de Janeiro (SINFRERJ), op. cit.

¹²⁰ Clotilde Celorico Palma, op. cit., 2001, p. 145.

2.4 Princípio da capacidade contributiva no sistema fiscal português e na jurisprudência

2.4.1 No sistema fiscal português

Pela CRP, pode-se ver estabelecido um princípio fundamental no seu artigo 13.º - o princípio da igualdade. De acordo com o que está escrito, no n.º 1 deste mesmo artigo, “todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei”, pelo que se acrescenta, pelo n.º 2, que “ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qual dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica ou condição social”. Assim, verifica-se que, pelo estabelecido na CRP, este artigo comporta a generalidade e uniformidade dos impostos.

O princípio da igualdade tributária ou impositiva comporta duas vertentes: a da “generalidade” (todos estão obrigados ao pagamento de impostos) e a da “uniformidade” (a repartição dos impostos obedece ao mesmo critério para todos). Acrescenta, ainda que, o princípio da capacidade contributiva, numa perspetiva de “capacidade de gastar” (do conceito inglês *ability to pay*), enquadra-se (ou pretende que se enquadre) na segunda vertente do princípio da igualdade na tributação, traduzindo a ideia de que a incidência dos impostos deve ter como critério o património ou o rendimento dos contribuintes¹²¹.

Assim, neste ponto, pretende-se verificar a evolução do princípio da capacidade contributiva nos textos constitucionais portugueses, a saber, será analisada algumas considerações e escritos nas Constituições de 1822, 1826, 1838, 1911, 1933, e, por fim, a constituição que vigora até aos dias de hoje, 1976.

Ora, então no âmbito da tradição portuguesa, pode-se encontrar o princípio da capacidade contributiva no nosso primeiro texto constitucional, a Constituição de 1822, fazendo referência à antiga e há muito desaparecida modalidade de imposto que era a contribuição direta de repartição. Deste texto, veja-se pelo artigo 228 deste documento, onde se podia ler o seguinte

“«As Cortes repartirão a contribuição directa pelos distritos das Juntas de administração, conforme os rendimentos de cada um. O Administrador em

¹²¹ José da Costa, *O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do tribunal constitucional*, 2014, p. 1159.

Junta repartirá pelos concelhos do seu distrito a quota que lhe houver tocado; e a Câmara repartirá a que coube ao concelho por todos os moradores, na proporção dos rendimentos que eles e as pessoas, que residirem fora, ali tiverem»¹²².

Mais tarde, pela Carta Constitucional de 1826, a conceção do princípio de capacidade contributiva é acolhida no seu pleno significado, estando diretamente ligada ao dever geral dos cidadãos de contribuírem para os encargos públicos. Com efeito, sublinha-se, através do parágrafo 14.º do artigo 145.º desta mesma Carta, que “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado, em proporção dos seus haveres”. É nesta mesma Carta que está assente a conceção ou o critério da tributação, perdurando ao longo do constitucionalismo monárquico. Ainda mais tarde, com a Constituição de 1838, esta mesma fórmula não deixou de ser acolhida, ainda que com pequenas e irrelevantes diferenças dos seus termos, no seu artigo 24.^o¹²³.

O mesmo não veio a acontecer com a primeira Constituição republicana, a Constituição de 1911, ainda que fosse omissa quanto a um critério geral da tributação. Podemos verificar que, pela constituição, esta

(...) dispunha ela tão-só a necessidade da votação anual dos mesmos pelo Congresso e a «iniciativa privativa» da Câmara dos Deputados nessa matéria (cfr., respectivamente, artigos 26.º e 23.º) — o que, *mutatis mutandis*, não era novo; e, além disso, passou a inserir, entre os «direitos e garantias individuais», a de que «ninguém é obrigado a pagar contribuições que não tenham sido votadas pelo Poder Legislativo, ou pelos corpos administrativos, legalmente autorizados a lançá-las, e cuja cobrança se não faça pela forma prescrita na lei» (artigo 3.º, n.º 27.º)¹²⁴.

A Constituição de 1933, porém, no seu desenvolvimento, contrariamente ao que se passava com a constituição anterior, relativamente à matéria tributária, voltou à tradição do constitucionalismo monárquico, ponto sublinhado anteriormente, aqui também já analisado. Desde já, José da Costa volta a frisar que este desenvolvimento

¹²² José da Costa, op. cit., 2014, p. 1160.

¹²³ José da Costa, op. cit., 2014, p. 1161.

¹²⁴ Idem.

manifesta-se desde logo, ou sobretudo, no facto de — a par da consignação, no n.º 16.º do artigo 8.º, da «garantia individual» dita agora, de modo mais global, da «constitucionalidade» dos impostos — o texto constitucional ter passado a explicitar, no seu artigo 70.º, o sentido e a extensão do princípio da legalidade tributária (tomado o qualificativo, aqui, no seu significado mais amplo, e preciso, e abrangendo, assim, também as «taxas»). Mas, além disso, retoma a Constituição, na verdade, e igualmente em ligação com o enunciado (agora de forma directa e positiva) do dever de cidadania de contribuição para os encargos públicos, a formulação da Carta quanto ao critério geral que deve reger essa contribuição: não, porém, nos exactos termos daquela, e antes nos de que *«todos os cidadãos são obrigados [...] a contribuir, conforme os seus haveres, para os encargos públicos»* (artigo 26.º, na redacção originária, depois, artigo 28.º)¹²⁵.

Focando neste ponto, volta-se a sublinhar a diferença entre as duas redacções: “na proporção” dos haveres, e antes “conforme” os haveres de cada um. Esta alteração, ainda que pareça que se deva a uma preocupação de elegância estilística ou semântica, a alteração pode ter ou terá mesmo ficado a dever-se à preocupação de não se deixar nenhuma indicação constitucional que pudesse apontar para um sistema fiscal de cunho exclusivamente proporcional, isto é, sem lugar para impostos de taxa progressiva¹²⁶.

O princípio da capacidade contributiva situa-se, no quadro do princípio da igualdade, como o critério que dá realização à vertente da “uniformidade” desse princípio¹²⁷, sendo que a repartição dos impostos entre os cidadãos deve obedecer ao mesmo critério. Sublinhe-se, ainda, a pertinência ou correção da fórmula com as várias constituições, considerando-a, sob o prisma da finalidade dos impostos, como evidência que dela se extrai (através do excerto “conformidade aos haveres”) “que os impostos hão de incidir sobre «valores pecuniários» e que a capacidade tributária se concebia assim entre nós como «capacidade de gastar»”¹²⁸.

Teixeira Ribeiro (1966 *apud* José da Costa, 2014) deduziu que o princípio do artigo 28.º excluía as capitações (a saber, e numa das suas formulações sugestivas, a possibilidade

¹²⁵ José da Costa, op. cit., 2014, p. 1163.

¹²⁶ Idem.

¹²⁷ Esta análise, já o autor tinha constatado anteriormente. Veja-se a nota ⁽¹¹⁸⁾, com referência à p. 1159.

¹²⁸ José da Costa, op. cit., 2014, p. 1164.

de “o Estado propor-se a obtenção de receitas mediante impostos a tanto por cabeça”). E em conexão com a garantia do direito de propriedade, sublinha que o n.º 15.º do artigo 8.º, era, essencialmente, uma garantia do “valor dos bens”, concluindo que não podia haver impostos incidindo sobre o capital (sobre o próprio capital), mas apenas sobre o rendimento.

Teixeira Ribeiro (1966 *apud* José da Costa, 2014) considerava que

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

Ora, com a chegada da Constituição de 1976, que vigora até aos dias de hoje, verifica-se a situação semelhante à da Constituição de 1911: não está explicitamente estabelecido o princípio da tributação “conforme os haveres”. Mas, ao contrário do primeiro diploma constitucional republicano, sublinha-se que

a Constituição em vigor tão-pouco se fica pelo enunciado da garantia individual da não exigência de impostos com desrespeito da Constituição e da lei (numa fórmula, a do artigo 103.º, n.º 3, que combina as redações dos dois textos anteriores): vai, como todos sabemos, muito além disso, elencando um alargado conjunto de outros princípios — os desse artigo e os do artigo 104.º — a que deve subordinar-se a construção do sistema fiscal¹²⁹.

Assim, fica a interrogação se “a Constituição portuguesa vigente afastou o princípio da capacidade contributiva como pressuposto e critério da tributação? Ou o afastou em toda a medida?”¹³⁰.

¹²⁹ José da Costa, *op. cit.*, 2014, p. 1167.

¹³⁰ José da Costa, *op. cit.*, 2014, p. 1168.

Teixeira Ribeiro (1989 *apud* José da Costa, 2014) omite qualquer consideração sobre o princípio da capacidade contributiva, nos vários estudos que fez sobre os textos constitucionais. Ainda assim, não deixa de afirmar que a “capacidade fiscal”, segundo a Constituição vigente, terá como índice a “capacidade de gastar”. Por sua vez, Sousa Franco (1992 *apud* José da Costa, 2014) considerou, como evidente que, apesar da falta de referência expressa no respetivo texto,

não podia deixar de concluir-se que a Constituição acolhia o princípio da tributação segundo a “capacidade contributiva” ou as “faculdades contributivas”: assim decorria de “toda a filosofia subjacente ao sistema fiscal” (nela delineado), nomeadamente, e como factor essencial, da circunstância de se apontar para uma “forte personalização do imposto sobre o rendimento, com consideração da situação do agregado familiar”.

Uma opinião mais desenvolvida sobre o tema da capacidade contributiva vem de José Casalta Nabais¹³¹, o qual refere, há de se ver hoje, o “critério material” do chamado Estado fiscal, o “limite material matriz” ou o “princípio aglutinador da limitação do estado fiscal contemporâneo”. Assim sendo, mesmo com as implicações dele decorrentes para o legislador no ajustar dos impostos, ou seja, enquanto “teste jurídico-constitucional material dos impostos”, o princípio da “capacidade económica” ou da “capacidade de pagar”, não pode deixar de considerar-se acolhido pela Constituição vigente, sendo irrelevante que ela lhe não faça referência expressa. Tal princípio, entretanto, terá o seu âmbito de aplicação limitado justamente aos impostos (não se estendendo a outros tributos como as taxas); e, dentro deles, unicamente aos “impostos fiscais”¹³².

O princípio geral da igualdade do artigo 13.º da CRP, requer um critério de igualdade fiscal (dentro da ideia de partida de José da Costa: dimensão “uniformidade”¹³³) tendo por base “critérios materiais de justiça”. Ainda assim, reconhece que esse princípio, por si só, impõe que haja um critério, apesar de não esclarecer qual é, como fundamento da aceitação do critério da capacidade contributiva, a saber, “os diversos preceitos

¹³¹ Nos seus textos, podemos ver explicações mais detalhadas sobre o tema. A saber, na sua dissertação *O dever fundamental de pagar impostos*, 1998, p. 435 e ss. E ainda, *Direito Fiscal*, 8ª ed., 2015, p. 154 e ss.

¹³² A saber, impostos fiscais são impostos que, em primeiro lugar, visam a obtenção de receitas, com exclusão daqueles outros com finalidades extrafiscais de orientação da conduta dos indivíduos, os quais, nesse sentido, não são estritamente enquadráveis no âmbito de aplicação do n.º 1 do art.º 103º da Constituição da República Portuguesa.

¹³³ Veja-se nota ⁽¹²⁴⁾.

constitucionais respeitantes aos impostos e ao sistema fiscal” e, ainda, os “preceitos relativos aos direitos fundamentais”¹³⁴.

Por outro lado, no que respeita às implicações ou decorrências do princípio da capacidade contributiva, quer seja como “pressuposto”, ou como “critério” da tributação, destacam-se os seguintes aspetos: os impostos não de respeitar a um bem ou a um pressuposto económico (riqueza ou rendimento) do contribuinte, ou seja, um “bem fiscal”; depois, em princípio, impostos que têm a sua base em outros critérios (dá o exemplo o da equivalência) não de se dar por excluídos; no entanto, o princípio pode apontar para um sistema fiscal proporcional (podendo o imposto progressivo ter o seu fundamento num princípio como o da estadualidade social); mais se acrescenta que, princípio poderá levar a excluir da tributação o mínimo de existência e, por outro lado, tributos confiscatórios e que, desta forma, conduziria à exclusão, na tributação do consumo, dos bens e serviços que cubram as necessidades da sobrevivência; depois ainda, mais numa perspectiva de “técnica tributária”, “a exclusão de presunções absolutas ou de presunções relativas inidóneas para traduzirem o pressuposto económico do imposto”; e, por fim, no âmbito do imposto sobre o rendimento, a necessidade de considerar como base tributária o rendimento-acrécimo¹³⁵ (e não apenas o rendimento-produto¹³⁶) e, ainda, o rendimento líquido (dedução dos custos) e o rendimento disponível (mínimo de existência individual, conjugal ou familiar)¹³⁷.

Outros autores debruçam-se sobre o facto de não ser necessário que o princípio da capacidade contributiva esteja explicitamente consagrado constitucionalmente. Sérgio Vasques entende que o princípio da capacidade contributiva, no seu sentido de “garantia de solidariedade”, é a expressão do princípio geral da igualdade “adequada à estrutura e

¹³⁴ José Casalta Nabais, op. cit., 1998, p. 435 e ss; e, op. cit. 2015, p. 154 e ss.

¹³⁵ Sobre este conceito veja-se o que diz o Acórdão 04771/11 do Tribunal Central Administrativo Sul, de 22 de janeiro de 2013: “Na construção do conceito de rendimento tributário o C.I.R.S. adopta a concepção de rendimento-acrécimo, segundo a qual a base de incidência deste tributo abrange todo o aumento do poder aquisitivo do contribuinte, incluindo nela as mais-valias (vistas enquanto acréscimos patrimoniais que não provêm de uma actividade produtiva, mas que têm algum significado económico e sendo passíveis de controlo pela A. Fiscal, nestas se incluindo as mais-valias prediais) e, de um modo geral, as receitas irregulares e ganhos fortuitos, os quais também devem ser considerados manifestações de capacidade contributiva”. Disponível através do link: <www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/78968778136b65cf80257afe005d015a?OpenDocument>

¹³⁶ Sobre este conceito veja-se o que diz Glória Teixeira (in *Manual de direito fiscal*, 4.ª ed., 2016) “o rendimento foi definido como o produto obtido durante certo período através da participação na atividade produtiva (*teoria da fonte ou do rendimento-produto*). Esta definição, com origem no direito romano, assenta na distinção «raiz-fruto», tributando-se apenas os frutos.”

¹³⁷ José Casalta Nabais, op. cit., 1998, p. 435 e ss; e, op. cit. 2015, p. 154 e ss.

finalidade do imposto”, sendo suficiente, para fundamenta-lo, este outro princípio¹³⁸. Já João Rodrigues assume que o significado principal da capacidade contributiva reside na tributação do rendimento real do contribuinte, analisando, assim, as correspondentes implicações em matéria de regras de incidência e métodos de determinação da matéria coletável, ou seja, para o autor supra, os limites constitucionais decorrerão para regras e métodos que genericamente designa de “predeterminação” do princípio¹³⁹.

Ainda assim, pela doutrina, pode haver quem entenda o contrário ao que foi anteriormente analisado. Temos o exemplo do financista Xavier de Basto (2009 *apud* José da Costa, 2014), pelo que defende que

a ausência, no texto da Constituição, da referência ao princípio da capacidade contributiva nada tem de casual: antes corresponde aos termos em que aquela considerou o tema da justiça fiscal, ou é o seu reflexo. (...) [T]udo está em que, ao enunciar a finalidade da tributação, (...), e da tributação pessoal dos rendimentos, (...), e seja na versão originária, seja na versão actual dos artigos 103.º e 104.º, a Constituição a coloca — além de na obtenção de receitas públicas — na «repartição justa dos rendimentos e da riqueza» e na «diminuição das desigualdades»; ora, salienta [que] (...), ao conceber assim as coisas, a Constituição «recusa» autonomia a um «princípio de *justiça tributaria estrita*» e «faz do sistema fiscal um instrumento ao serviço de objectivos mais vastos de *justiça social e económica*» (...). Não há, portanto, que procurar, (...), um qualquer critério que assegure a «uniformidade» da tributação — seja esse critério o da «capacidade contributiva»; há, sim, que procurar realizar, através dos impostos, esse outro e mais largo objectivo de justiça. É por aí — «não pela forma como distribui o ónus dos impostos, mas sim pelo modo como consegue corrigir, no sentido da igualdade, a distribuição dos recursos económicos» — que «o sistema vai ser julgado»¹⁴⁰.

Mais se acrescenta que, o princípio da capacidade contributiva não pode ver-se consagrado simplesmente no artigo 13.º da Constituição, isto porque o princípio geral da igualdade, aí consignado, transposto para o domínio fiscal, “apenas garante a «igualdade

¹³⁸ Sérgio Vasques, *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*, 2008, p. 369.

¹³⁹ Veja-se, João Pedro Silva Rodrigues, «Algumas reflexões em torno da efectiva concretização do princípio da capacidade contributiva», nos *Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*, vol. I, Coimbra, 2003, p. 899 e ss.

¹⁴⁰ José da Costa, *op. cit.*, 2014, p. 1172.

horizontal» (em condições iguais, imposto igual), mas não, se desligado de qualquer outro critério, a «igualdade vertical» (a diferença de imposto que há de corresponder a situações desiguais)»¹⁴¹.

O princípio da capacidade contributiva, decorrente do artigo 13.º da CRP, encontra-se hoje, também, consagrado literalmente no artigo 4.º da Lei Geral Tributária (LGT), pelo qual, os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva revelada, nos termos da lei, através do rendimento, da utilização deste (pelo consumo) e do património. Assim, a capacidade contributiva interliga as normas tributárias da igualdade e da generalidade com a norma da justiça tributária, e é completada por fatores económicos (em relação à capacidade económica). Pelo que, ninguém pagará impostos em função dos fatores previstos no n.º 2 do artigo 13.º da CRP, tendo apenas em atenção a sua capacidade económica.

Apontam-se algumas vertentes negativas e positivas ao princípio da capacidade contributiva. A saber, pela sua vertente negativa, pressupõe-se que se há exclusão de tributações de situações que não revelem capacidade contributiva, sendo que a nível da criação da lei “não se podem tributar situações que, em abstrato, não revelem capacidade contributiva”; e a nível da aplicação da lei “não deverão ser tributadas situações concretas que não revelem capacidade contributiva”. Por outro lado, pela sua vertente positiva, “todo aquele que dispõe de rendimentos ou riqueza ou realiza despesas deverá pagar impostos”, pelo que, pelo artigo 104.º, n.º 1 e 2 da CRP, aponta, apenas e só, para a tributação da matéria coletável real¹⁴².

Assim, como pelo artigo 4.º da LGT, os impostos assentam na capacidade contributiva revelada, nos termos da lei, através do rendimento, da utilização deste (pelo consumo) e do património, os artigos 5.º e seguintes da LGT pretendem aprimorar os fins da tributação. Pelo artigo 5.º da LGT, a tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado, promovendo a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento. Pelo que a tributação respeitará os princípios da generalidade, da legalidade, da justiça material e da igualdade, e assim, por acréscimo, o da capacidade contributiva. Salienta-se que estes

¹⁴¹ José da Costa, op. cit., 2014, p. 1173.

¹⁴² Diogo Leite Campos, *As garantias constitucionais dos contribuintes*. Lições de fiscalidade, Vol. I: Princípios gerais e fiscalidade interna, João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães (coord.), 2015, p. 125.

artigos da LGT pretendem “adensar os fins da tributação, o que (...) contribui para aprofundar a própria noção de capacidade, tanto no sentido positivo – certas manifestações de riqueza devem ser tributadas – como no sentido negativo, afastando outras”¹⁴³.

Ainda assim, Xavier de Basto (2009 *apud* José da Costa, 2014) sublinha que

ao silêncio da Constituição nada adianta o que veio consignar-se no artigo 4.º da Lei Geral Tributária, a saber, que “os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património”: é que se trata aí de mera norma legal, e nem sequer de norma de lei reforçada. Por isso — e transcrevendo as suas sugestivas fórmulas — conclui Xavier de Basto que nem o primeiro princípio, nem o segundo preceito, são, de per si, garantia de que não “haja impostos sobre o vácuo”, de “que se não possa tributar o vazio”.

É de verificar-se que este princípio não decorreria sem o princípio geral da igualdade do artigo 13.º da CRP. Assim, também se retira que, para além da exigência da “generalidade”, existe uma exigência de “uniformidade” da tributação, sendo que o primeiro não fornece qualquer indicação sobre o critério mediante o qual essa “uniformidade” há de se realizar. José da Costa apenas baseava-se através dos princípios estruturantes do sistema fiscal, tal como constitucionalmente formulados (nos artigos 103.º e 104.º). Assim, o princípio da capacidade contributiva significa a exclusão do alternativo princípio do benefício enquanto critério da repartição dos impostos. Acrescenta referindo que, tendo o sistema fiscal no seu conjunto, e o imposto de rendimento em particular, aos “olhos” da Constituição, uma

finalidade redistributiva da riqueza e do rendimento, vai aí necessariamente pressuposta a assunção daquele primeiro princípio, e não do segundo, como base da tributação. Ou seja, (...) não se via como, devendo o sistema fiscal operar uma redistribuição do que se tem e do que se ganha (dos «haveres», para ir à nossa velha fórmula), a base e o critério dos impostos pudessem deixar de estar justamente aí (no que se tem e no que se ganha), para estar

¹⁴³ Diogo Leite Campos, *op. cit.*, 2015, p. 126.

antes no pretense «benefício» ou utilidade que os contribuintes auferem dos bens públicos cuja produção é financiada por aqueles¹⁴⁴.

Voltando à análise de Xavier de Basto, verifica-se que coloca severas dificuldades à ideia do acolhimento constitucional do princípio da capacidade contributiva e aos corolários que deste princípio pode ser extrair. Assim, supõe-se que tais dificuldades terão a ver com a adoção do princípio da capacidade contributiva como critério da tributação. Afirmando mesmo que “esta vertente do princípio é que essa análise vem realmente pôr em crise”¹⁴⁵. Por outro lado, partindo da análise de José Casalta Nabais, quanto ao princípio da capacidade contributiva enquanto pressuposto da tributação, o mesmo não se passa, sendo que “não se vê como os impostos possam operar (ou contribuir para que se opere) uma redistribuição dos haveres, se não incidirem sobre estes mesmos haveres.”¹⁴⁶. Pois como analisado anteriormente, e não deixando de sublinhar novamente o que Xavier de Basto (2009 *apud* José da Costa, 2014) observou

se a tributação do «vazio» seria compatível com o princípio geral da igualdade, já o não será com a finalidade redistributiva da riqueza e do rendimento, atribuída pela Constituição ao sistema fiscal. E se assim for — como pensamos que é — então ainda aquela conterà implícito o princípio da capacidade contributiva, na limitada medida ou dimensão que fica indicada.

Veja-se ainda que, enquadrados pela nossa constituição, o alcance do princípio da capacidade contributiva é reduzido, assim como a sua virtualidade normativa “e, sem dúvida, logo enquanto directriz ou «norma programática» para o legislador, mas ainda mais enquanto norma operativa ou «norma de controlo» para o juiz, para o juiz da lei.”. E quanto a este segundo aspeto,

a sua extensão haverá de cingir-se a situações em que a tributação se apresente (ou, e dando um passo mais, seja susceptível de apresentar-se) como inteiramente desligada, de modo directo ou indirecto, da posse ou do uso de quaisquer haveres — situações, portanto, decerto raras e muito contadas¹⁴⁷.

Assim, obviamente, vendo esta medida limitada, e de forma negativa, percebe-se que o princípio da capacidade contributiva poderá servir de guia para identificar e seleccionar

¹⁴⁴ José da Costa, *op. cit.*, 2014, p. 1175.

¹⁴⁵ José da Costa, *op. cit.*, 2014, p. 1176.

¹⁴⁶ José da Costa, *op. cit.*, 2014, p. 1175.

¹⁴⁷ José da Costa, *op. cit.*, 2014, p. 1175 e 1176.

situações impositivas que se dirão arbitrárias, permitindo um exame minucioso e a sua censura jurisdicional, com o intuito de desenvolver a possível eficácia seletiva que em outra oportunidade e noutro contexto já lhe tinha sido reconhecido¹⁴⁸.

2.4.2 Na jurisprudência do tribunal constitucional português

Neste ponto pretende-se verificar como o Tribunal Constitucional (TC) tem considerado o princípio da capacidade contributiva e que lugar este tem ocupado na sua jurisprudência, através da análise das decisões de alguns acórdãos.

Começando pelo Acórdão n.º 348/97¹⁴⁹, o Tribunal entende (muito por força da doutrina que José Casalta Nabais tem ensinado) que estamos aí perante um princípio primário da Constituição fiscal, enquanto expressão do princípio da igualdade (“uniformidade”) nesse domínio. Logo nesse acórdão também se diz que é em função da capacidade contributiva que há de se determinar a medida, igual ou desigual do imposto; que o legislador, na seleção dos factos tributáveis, há de se cingir a “factos reveladores da capacidade contributiva”; e que, por força do princípio, há de ocorrer a “existência e a manutenção de uma efectiva conexão entre a prestação tributária e o pressuposto económico seleccionado para objecto do imposto, exigindo-se, por isso, «um mínimo de coerência lógica das diversas hipóteses concretas de imposto previstas na lei com o correspondente objecto do mesmo».¹⁵⁰

Este entendimento do TC, relativamente ao princípio da capacidade contributiva, vem mantendo-se inalterado desde então e encontrando expressão num número nada insignificante de decisões suas. Destaca entre eles, e pelo mais alargado tratamento de que o princípio é aí objeto, o Acórdão n.º 142/2004¹⁵¹, onde se salienta a necessidade de compatibilizar o princípio com outros princípios constitucionais e com circunstâncias próprias do fenómeno fiscal, nomeadamente as ligadas ao conhecimento do facto tributário, ou seja, resume se à necessidade de respeitar as exigências de “praticabilidade da tributação”. É isto mesmo que, a par do significado geral do princípio, José da Costa volta a encontrar tradução em acórdãos como os Acórdãos n.ºs 42/2014¹⁵², 43/2014¹⁵³ e

¹⁴⁸ José da Costa, op. cit., 2014, p. 1176.

¹⁴⁹ Disponível através do link: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19970348.html>>.

¹⁵⁰ José da Costa, op. cit., 2014, p. 1178.

¹⁵¹ Disponível através do link: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20040142.html>>.

¹⁵² Disponível através do link: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20140042.html>>.

¹⁵³ Disponível através do link: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20140043.html>>.

695/2014¹⁵⁴. Neste último concluiu-se (retomando o já tinha sido referido no Acórdão n.º 306/2010¹⁵⁵) que “o Tribunal Constitucional tem vindo, portanto, a afastar-se de um controlo meramente negativo da igualdade tributaria, passando a adoptar o princípio da capacidade contributiva como critério adequado à repartição dos impostos”; e que, não excluindo deste princípio a eventualidade do recurso igualmente ao princípio (negativo) da proibição do arbítrio, o princípio da igualdade tributária acaba “por poder concretizar-se nas seguintes três vertentes: — a da generalidade; — a da uniformidade, a aferir através do princípio da capacidade contributiva; — e a da proibição do arbítrio (ou seja, de distinções desprovidas de fundamento racional).”¹⁵⁶. Mais recentemente, podemos ver este entendimento nos Acórdãos n.ºs 750/2017¹⁵⁷, 53/2018¹⁵⁸ e 58/2018¹⁵⁹. Especificamente, o Acórdão n.º 750/2017 refere que

o princípio da igualdade merecer consagração formal (e genérica) na Constituição (artigo 13.º), há muito que se encontra sedimentado o entendimento de que também o princípio da capacidade contributiva se encontra acolhido no ordenamento constitucional. Como sublinham a doutrina e jurisprudência, o princípio da capacidade contributiva decorre do princípio da igualdade tributária e fiscal, entendido este como «*expressão específica do princípio geral da igualdade*» (...), compaginado com outros princípios estruturantes do sistema fiscal, consubstanciando o critério unitário da tributação.

Já o Acórdão n.º 53/2018 foca-se mais na “repartição do princípio da igualdade tributária em diversos corolários”. Neste acórdão conclui-se que

(...) 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 exceção; 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

¹⁵⁴ Disponível através do link: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20140695.html>>.

¹⁵⁵ Disponível através do link: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20100310.html>>.

¹⁵⁶ José da Costa, op. cit., 2014, p. 1178 e 1179.

¹⁵⁷ Disponível através do link: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20170750.html>>.

¹⁵⁸ Disponível através do link: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20180053.html>>.

¹⁵⁹ Disponível através do link: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20180058.html>>.

última, está na proibição do arbítrio, no vedar a introdução de discriminações entre contribuintes que sejam desprovidas de fundamento racional.

Se este é o entendimento do Tribunal, temos que reconhecer que ele nem sempre se apresenta desenvolvido em termos de absoluta clareza, até porque Xavier de Basto (2009 *apud* José da Costa, 2014) já observou que o princípio da capacidade contributiva não deixa de aparecer associado a outros princípios e considerações, como o princípio da igualdade (ou da justiça) em geral (Acórdão n.º 308/2001¹⁶⁰, Acórdãos n.ºs 42/2014 e 695/2014), ou a razoabilidade da solução (Acórdão n.º 411/2010¹⁶¹ e Acórdão n.º 278/2006¹⁶²), ou mesmo o princípio da tributação do rendimento real (Acórdão n.º 42/2014).

Por outro lado, há também que reconhecer que, pelo o entendimento descrito anteriormente, foram muito reduzidas as consequências dele tiradas pelo TC, no que toca à anulação de soluções legais por alegada violação do princípio da capacidade contributiva. Apesar de ter analisado as correspondentes soluções à luz desse princípio, temos outros exemplos onde o TC afastou tal consequência. A saber temos:

- Acórdão n.º 84/2003¹⁶³: sobre a avaliação indireta da matéria coletável, através de “indicadores objetivos de base técnico-científica”, tal como previsto na LGT;
- Acórdão n.º 452/2003¹⁶⁴: sobre a presunção, e porque se trata de uma presunção ilidível, da qualificação, como lucros, de lançamentos que não resultem de mútuos, de prestação de trabalho ou do exercício de cargos, escriturados pelas sociedades comerciais em contas correntes dos sócios;
- Acórdão n.º 142/2004: sobre o limite quantitativo legalmente estabelecido à dedutibilidade, para efeito de determinação do rendimento líquido, de certos encargos dos contribuintes da antiga categoria B do IRS, então relativa ao trabalho independente;
- Acórdão n.º 278/2006¹⁶⁵: sobre a regra do antigo Código da Sisa que, na determinação da matéria coletável desse imposto, fazia prevalecer o valor

¹⁶⁰ Disponível através do link: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20010308.html>>.

¹⁶¹ Disponível através do link: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20100411.html>>.

¹⁶² Disponível através do link: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20060278.html>>.

¹⁶³ Disponível através do link: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030083.html>>.

¹⁶⁴ Disponível através do link: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030452.html>>.

¹⁶⁵ Disponível através do link: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20060278.html>>.

resultante da avaliação do imóvel sobre o preço declarado do contrato translativo, quando inferior;

- Acórdão n.º 306/2010¹⁶⁶: sobre o regime do tratamento, para efeitos de IRS, de rendimentos de anos anteriores de certas categorias, tal como previsto no artigo 74.º do Código, desde a Lei n.º 85/2001;
- Acórdão n.º 411/2010¹⁶⁷: sobre a não consideração de certos encargos necessariamente tidos com a alienação dos bens, para efeito da tributação de mais-valias;
- Acórdão n.º 187/2013¹⁶⁸: sobre a redução e eliminação de certas deduções à coleta de IRS, introduzidas pela Lei do Orçamento para 2013, aqui, combinando o princípio da capacidade contributiva com o da consideração, na imposição do rendimento, das “necessidades e rendimentos do agregado familiar”;
- Acórdão n.º 42/2014: sobre a regra, hoje do artigo 32.º, n.º 2, do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), da não concorrência para o respetivo lucro tributável dos encargos financeiros suportados pelas SGPS com a aquisição de partes de capital, em conexão com a não consideração, para o mesmo efeito, de mais-valias e menos-valias realizadas com a alienação delas;
- Acórdão n.º 695/2014: sobre a aplicação igualmente à aquisição de imóveis, enquanto fundamento de avaliação indireta, da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT, pese o disposto no n.º 4 do artigo 89.º-A da mesma¹⁶⁹.

Por outro lado, enfatize-se três situações onde veio o TC pronunciar-se pela inconstitucionalidade de um regime legal, com fundamento em violação do princípio da capacidade contributiva. Foram elas as seguintes:

- Primeiramente, o Acórdão n.º 348/97¹⁷⁰: aqui foi julgada inconstitucional a norma do parágrafo 2.º do artigo 14.º do antigo Código do Imposto de Capitais, na redação que lhe foi dada em 1982 (Decreto-Lei n.º 197/82, de 21 de maio), “na parte em que estabelecia uma presunção *juris et de jure* do vencimento de juros, a certa taxa, nos mútuos e aberturas de crédito efetuados pelas sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial a favor dos respetivos sócios”;

¹⁶⁶ Disponível através do link: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20100306.html>>.

¹⁶⁷ Disponível através do link: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20100411.html>>.

¹⁶⁸ Disponível através do link: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130187.html>>.

¹⁶⁹ José da Costa, op. cit., 2014, p. 1180 e 1181.

¹⁷⁰ Disponível através do link: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19970348.html>>.

- Outra situação é a do Acórdão n.º 308/2001¹⁷¹: aqui declarou-se inconstitucional a tributação em IRS das pensões de preço de sangue. Considerou-se que se “estava aí perante uma prestação «indemnizatória» compensadora do dano económico, sofrido pelo beneficiário ou beneficiários da pensão, emergente da morte da pessoa que lhe dá origem (ou pelo próprio, no caso particular em que a pensão pode fundar-se na incapacidade absoluta e permanente para o trabalho), e não de um «rendimento» — pelo que a sua tributação violava «critérios materiais de justiça, traduzidos, em especial, no princípio da capacidade contributiva»”;
- Por fim, temos a situação do Acórdão n.º 211/2003¹⁷²: julgou-se inconstitucional a norma do artigo 26.º do antigo Código da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações (na redação que tinha até ao Decreto-Lei n.º 472/99, de 8 de novembro), a qual, para efeito deste segundo imposto, “estabelecia uma presunção *juris et de jure* da existência, na herança, de bens mobiliários de uso pessoal e doméstico em certas percentagens do valor do activo restante da sucessão”¹⁷³.

Podemos verificar que se trata de situações muito específicas, tendo em comum o facto de nelas faltar (no entendimento do TC) ou poder faltar, no caso das presunções absolutas ou incontestáveis, o “pressuposto económico selecionado como objeto do imposto”, ou seja, usando expressões da jurisprudência do TC, o “facto revelador da capacidade contributiva”. Assim, nestas situações de exceção o TC português arriscou-se, pois, a extrair um efeito de inconstitucionalidade do princípio da capacidade contributiva¹⁷⁴.

Pode-se, então, concluir, com tudo o que foi analisado anteriormente, que se o próprio TC assume o princípio da capacidade contributiva, não obstante o “silêncio” do texto na Constituição, como um princípio constitucional, fá-lo apenas enquanto pressuposto, não enquanto critério, da tributação, e que, nessa dimensão, este princípio não tem vindo a desempenhar, na sua jurisprudência, senão um papel seletivo de situações, se não extremas, manifestamente inaceitáveis. Sublinha-se que o que importa é “não olvidar que é ao legislador (ao legislador democrático) que cabe primariamente desenhar o sistema fiscal nos seus contornos mais precisos e nas «voltas» normativas que esse desenho

¹⁷¹ Disponível através do link: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20010308.html>>.

¹⁷² Disponível através do link: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030211.html>>.

¹⁷³ José da Costa, op. cit., 2014, p. 1181-1183.

¹⁷⁴ José da Costa, op. cit., 2014, p. 1183.

implica, no quadro dos princípios constitucionais atinentes: estes, pois, sempre tenderão a ser mais normas de função, do que normas de controlo (...).”¹⁷⁵.

¹⁷⁵ José da Costa, op. cit., 2014, p. 1184.

3. Caso prático: o sistema fiscal português e o princípio da capacidade contributiva

3.1 Aspetos gerais

Após toda a análise feita, anteriormente, em torno do princípio da capacidade contributiva, as amplitudes e implicações do seu conceito, a sua evolução ao longo dos tempos, bem como a sua consagração no sistema fiscal português e na jurisprudência do TC, o objetivo principal deste ponto passa, essencialmente, por analisar certos impostos do nosso sistema fiscal aos olhos do princípio da capacidade contributiva, mas, mais especificamente, passa por se debruçar sobre certas especificidades desses mesmos impostos.

A saber, a nível do Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) será analisado o caso da tributação das grandes fortunas, esta tributação já há muito falada e com consagração em alguns textos constitucionais de certos países na UE e internacionalmente, tem sido alvo de certas críticas, mas, também, apresenta alguns pontos fortes que, prontamente, serão analisados. A nível do Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), por sua vez, passará mais pelo caso das taxas das tributações autónomas, que muito tem sido analisado e discutido nos Tribunais, em torno desta especificidade do IRC, em Portugal, sendo que, serão observadas algumas das decisões dos mesmos, juntamente com os textos de alguns autores.

Como casos mais específicos, tem-se o caso da taxa de serviço dos comerciantes, que tem suscitado algumas críticas e, conseqüentemente, analisado pela jurisprudência do TC ou do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD). Outro caso mais específico é o da contribuição especial para o setor energético, o qual propõe-se fazer análise de alguns acórdãos e decisões dos Tribunais. Por fim, será analisado o caso do adicional ao imposto municipal sobre imóveis (IMI), tema bastante recente e que tem causado algumas dúvidas: quem tem de pagar, quem está isento, quando se tem de pagar e quando se deve pagar este imposto. Para este caso, pretende-se dar resposta a estas questões sem esquecer o princípio da capacidade contributiva.

3.2 Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) – o caso da tributação das grandes fortunas

A tributação das grandes fortunas, ou Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) como é designado em muitos países na UE e internacionalmente, trata-se, como o próprio nome transparece, de uma tributação sobre as revelações de grandes fortunas, discutido pelos mais variados países, mundialmente falando. Ainda assim, ao longo dos tempos, tem sofrido algumas críticas, pelo que muitos desses mesmos países acabariam por retirar este imposto das suas leis e adotassem meios alternativos de tributação, através do aperfeiçoamento das suas tributações de rendimentos pessoais e coletivos.

A saber, países como Alemanha, Reino Unido, Estados Unidos da América (EUA), França, Brasil, entre outros, já tiveram este imposto consagrado nas suas leis e constituições, uns já abandonaram a ideia, outros ainda a mantêm, mas apenas reformulada ou à espera de regulamentação.

Veja-se com mais pormenor o que acontece nestes países pelo mundo¹⁷⁶:

- Argentina: imposto federal criado em 1974, já passou por várias mudanças ao longo dos tempos. Representa cerca de 0,3% do Produto Interno Bruto (PIB) atualmente, mas o imposto tem sido reduzido desde que Mauricio Macri chegou ao poder, sendo que é crítico desta ideia. A cobrança que era de até 1,25% para patrimónios brutos que excedessem 305 mil pesos argentinos (cerca de 12 mil euros), atualmente, passa a ser cobrado 0,25% sobre o património bruto que superar 1,050 milhão de pesos argentinos (cerca de 42 mil euros);
- Suíça: imposto cobrado localmente, semelhante aos impostos municipais. A cobrança representa atualmente cerca de 1,24% do PIB e 11% de tudo o que a Suíça arrecada. Em média, o imposto varia de 0,1% a 0,94% para patrimónios acima de 55,4 milhões de euros;
- França: o denominado Imposto de Solidariedade sobre a Fortuna (ISF) tornou-se icónico, mais pelas polémicas geradas do que pelos resultados propriamente ditos. Já são algumas as notícias de relatos de fugas à tributação através deste imposto

¹⁷⁶ Vinicius Pereira (UOL), *Cobrar imposto de grandes fortunas dá resultado? Veja casos pelo mundo*. São Paulo, 2018. Disponível através do link: <<https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2018/03/16/imposto-sobre-fortunas-ricos-milionarios-distribuicao-de-renda.htm>>.

com transferências de lucros e declarações para países como a Bélgica e a Rússia. O imposto é de 0,5% a 1,5% para cidadãos com património líquido acima de 1,3 milhão de euros. O imposto representa 0,25% do PIB local e cerca de 2% da arrecadação federal. Agora, com Emmanuel Macron no poder, o imposto voltou a ser discutido e será menos cobrado: o número de atingidos caiu de 350 mil para 150 mil;

- Noruega: aqui há tradição na taxação de grandes fortunas. O imposto, desde a década de 1960, fixa 1% de contribuição para patrimónios líquidos acima de 112 mil euros. Contudo, não inclui imóveis e fundos de pensão. Atualmente, este imposto atinge 17% da população adulta, representando 0,4% do PIB e 7% da receita total do governo;
- Alemanha: O país já cobrou impostos dos mais ricos da população, mas o governo considerou a tributação pouco atraente e decidiu abandonar a cobrança em 1997, tendo já sido considerado inconstitucional devido ao seu carácter confiscatório. Aqui, decidiu se aprimorar e aperfeiçoar o imposto sobre o rendimento;
- Colômbia: aqui vigorou desde 2002, e vigora, reformulado em 2014, o Imposto sobre Património. Pessoas ou empresas com património acima de 1 bilhão de pesos colombianos (cerca de 295 mil euros) pagam imposto entre 0,3% e 1,5%. Representando 0,65% do PIB e 4% das receitas do governo colombiano, em média.

Importa sublinhar, aqui, três países, com situações diferentes, no que toca à tributação das grandes fortunas, mas com algum significado e onde se pode retirar conclusões interessantes: Brasil, França e EUA; e, por fim, qual o caso português.

No caso brasileiro, o IGF é um imposto previsto pelo artigo 153.º da Constituição brasileira de 1988, sendo um imposto federal, a União é que tem competência para a sua instituição e aplicação. O único problema deste imposto no Brasil: não está regulamentado, e assim, não pode ser aplicado. Esta temática é muito discutida atualmente pela doutrina brasileira, e pode-se encontrar vários argumentos a favor, mas, também, muitos contra o IGF.

Contra a implementação do IGF, surgem alguns argumentos contra, a saber, estes resumem-se a dificuldades administrativas; a redução da poupança interna; o resultado insignificante da arrecadação, representando custo desproporcionalmente elevado para o

erário, tendo em conta a pouca relevância da sua arrecadação verificada na maioria dos países que o adotaram; fuga de investidores para o exterior¹⁷⁷.

Como dificuldades administrativas, segundo Henry Tilbury (1987 *apud* Bruna Alves e Francisco Duarte, 2015), entende-se que sejam problemas direcionados para as administrações fiscais de conseguirem, dos contribuintes, uma revelação completa de todos os seus bens. Sendo difícil avaliar, por exemplo, “bens que podem ser facilmente ocultados, como joias, metais preciosos, títulos ao portador, objetos de arte etc.”. Não esquecendo que o problema passa, também, pelo facto de o contribuinte, para além de omitir bens, subavaliar os declarados. Pelo que, o IGF seria injusto ao tributar de forma desigual fortunas baseadas em bens de raiz (podendo ser subvalorizados) e fortunas baseadas em bens financeiros, tributados, em regra, a valor de mercado. Para o autor supra, para a administração, a avaliação “cria enormes dificuldades, não somente à escolha de critério adequado para as várias espécies de bens, mas também em relação, por exemplo, ao valor venal, sendo esse o critério principal que deveria ser efetivamente estabelecido para uma quantidade enorme de bens”.

Mais acrescenta que “o argumento de uma eventual ameaça de fuga de capitais para o exterior, que geralmente está motivada por outras considerações, mas não por um imposto (por exemplo) de 1%”, para além de que, em relação à redução da poupança, para o autor supra, não é interessante nem benéfico para um país em desenvolvimento, pelo que se iria aliar a um desestímulo à interiorização de capitais externos¹⁷⁸.

Outra crítica ao IGF, passa pela dificuldade de definir o conceito legal de grandes fortunas, pelo que Sacha Calmon¹⁷⁹ afirma que “(...) criar um tributo sobre elas [grandes fortunas], com certeza, gera pluritributação. Isso provocaria, ainda, uma tremenda evasão fiscal antes mesmo de publicada a lei instituidora”. E assim, conseqüentemente, haverá dificuldades para se fixar parâmetros e bases de cálculo do imposto, destaca-se o que Celso Botelho Moraes¹⁸⁰ questiona: “[c]omo saber o que vem a ser grande fortuna num país cuja maioria da população pertence às denominadas classes C e D? Mesmo utilizando como ponto de partida nesse cálculo um valor superior a determinada renda da população

¹⁷⁷ Bruna Alves e Francisco Duarte, *O imposto sobre grandes fortunas e a promoção da justiça fiscal*. Revista do Mestrado em Direito, Brasília, v. 9, n.º 1, 2015, p. 306.

¹⁷⁸ Bruna Alves e Francisco Duarte, *op. cit.*, 2015, p. 307.

¹⁷⁹ Veja-se o artigo publicado: Migalhas, *Especialistas criticam imposto sobre grandes fortunas*, 2008. Disponível através do link: <<http://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI57523,61044-Especialistas+criticam+imposto+sobre+grandes+fortunas>>.

¹⁸⁰ *Idem*.

pobre, haverá risco desse imposto alcançar a classe média alta, cuja renda não pode, evidentemente, ser considerada grande fortuna”.

O IGF pode, ainda, constituir dupla tributação, isto porque o rendimento do contribuinte, fruto do seu trabalho, já poderia ter sido tributado antes de ser considerado como acumulada (patrimônio ou em sentido mais estrito, riqueza).

Por outro lado, como pontos fortes a favor do IGF, sublinhe-se o que Amir Khair¹⁸¹ indica como principais argumentos para justificar o seu apoio à criação deste imposto:

Em vez de afugentar, deve atrair mais o capital ao permitir a desoneração do fluxo econômico, gerando maior consumo, produção e lucros. Não teria nenhum conflito com os impostos existentes, pois sua base tributária é o valor total dos bens. Quanto às dificuldades de avaliação dos títulos mobiliários, o registro eletrônico das transações e as posições fornecidas pelos bancos podem resolver o problema. [...] A regulamentação do IGF irá diminuir a forte regressividade do sistema tributário, descentralizar mais recursos para Estados e Municípios, desonerar a folha de pagamento das empresas, contribuindo para reduzir a informalidade e com isso gerar empregos e desenvolvimento.

Em termos do IGF ser causa para elisão e/ou evasão fiscal, sublinha-se que o planejamento fiscal/tributário é praticado em todos os sistemas tributários, por todo o mundo, pelo que não se deve temer esse planejamento, nem, muito menos, utilizá-lo como argumento contra a justiça tributária. Deve-se, sim, enfrentá-lo de maneira adequada, produzindo legislações modernas, claras, objetivas e ágeis, com reduzidas lacunas e menores possibilidades de elisões e sonegações. Evitar-se-ia, desta maneira, um dos maiores problemas inerentes ao planejamento fiscal/tributário, qual seja, o uso abusivo de contestações administrativas e judiciais que sobrecarregam o fisco e o poder judiciário, contribuindo para a redução da sua eficiência. Assim, a arrecadação, com o IGF e outros impostos, seria mais efetiva e eficiente. A instituição do IGF seria um meio de elidir a evasão, assim como a elisão fiscal. A evasão através de simples medidas, como a integração dos sistemas de informação dos dados dos cartórios de imóveis e a partilha das bases de dados entre os fiscos municipais.

¹⁸¹ Amir Khair, *Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)*. Disponível através do link: <http://www.ie.ufrj.br/aparte/pdfs/akhair190308_2.pdf>.

Henry Tilbury (2000 *apud* Juliane Heman, 2016), contrariamente ao que foi dito anteriormente com os pontos contra o IGF, constata que o mesmo é, por si só, o melhor instrumento de controlo para as administrações fiscais e tributárias, através da redistribuição de riqueza. O autor sublinha que:

a redistribuição da riqueza seria outro efeito benéfico do IGF, que funcionaria também como instrumento de controle da administração tributária, mediante o cruzamento de dados com base nas declarações da renda auferida, dos bens para o IR ou o IGF e das parcelas do património consideradas para tributações específicas. Haveria, assim, menor possibilidade de evasão de diversos tributos.

Pode-se, também, contrapor o argumento que estabelece que a inserção do IGF configuraria dupla tributação sobre o rendimento, sendo que estaria excluído, pois este imposto visa tributar grandes fortunas, algo extraordinário, incomum, supérfluo, que nada tenha a haver com os mínimos de existência do contribuinte, e que em nada se equivaie com o rendimento por ele auferido, que é um facto comum, ordinário. Nesta perspetiva, a grande fortuna seria considerada uma riqueza extraordinária, facto que merece tributação independente do património, considerado, também, um facto ordinário, comum. Pretende-se, assim, que o carácter do IGF seja de um imposto complementar.

Assim, no Brasil, passados 30 anos da inserção do IGF na Constituição Federal de 1988, este imposto ainda não se encontra regulamentado e continua a ser debatido até aos dias de hoje. Espera-se para ver qual será a conclusão deste procedimento todo e os desenvolvimentos ou aperfeiçoamentos que pode ter, e até mesmo, as inspirações que pode ter este imposto, para os brasileiros e para o resto do mundo.

Em França é um dos raros países no mundo a cobrar esse tributo e de maneira ampla: tem-se o ISF, incidindo desde a residência principal a aplicações financeiras, carros, móveis e outros objetos de luxo, como iates, por exemplo. Contrariamente ao que aconteceu a vários países na UE, como Suécia, Dinamarca e a Alemanha, famosos por seus sistemas sociais protetores, que, entretanto, já suprimiram o imposto sobre grandes fortunas (alegando que o imposto incentivava o exílio fiscal e reduzia o potencial empreendedor dos cidadãos), o imposto foi criado em 1982 pelo presidente socialista François Mitterrand (inicialmente denominado Imposto sobre Grandes Fortunas) para financiar o benefício social do rendimento mínimo e tem vindo a gerar algumas

controvérsias desde o seu fundamento. Pelo que, Governos da direita conservadora tentaram suprimi-lo ou modificá-lo, mas as alterações eram sempre canceladas quando os socialistas, da esquerda, retornavam ao poder.

O ISF – pago por 1% dos contribuintes e que representa cerca de 1,5% das receitas fiscais do Estado francês – tem forte peso político, já que é visto pela grande maioria da população como um símbolo de justiça social¹⁸². Daí seu nome ter a palavra "solidariedade" associada à "fortuna". Tendo como objetivo redistribuir o dinheiro dos mais ricos, por meio de inúmeros benefícios sociais às pessoas de baixos rendimentos.

Mas há inúmeras controvérsias sobre a real eficácia desse imposto, e que, recentemente, voltaram a ser debatidas com a reforma apresentada pelo presidente Emmanuel Macron. A saber, a reforma proposta pelo presidente francês passa a intenção de reduzir a carga fiscal em França já a partir de 2018, tendo por objetivo atrair investimento e promover a criação de empresas. Os objetivos governamentais passam, também, por isentar as empresas *holdings* do imposto sobre riqueza, introduzir um teto de 30% sobre dividendos e outros investimentos e ainda eliminar o imposto sobre propriedades para 80% dos atuais proprietários. Pelo que, ainda se admite avançar com a reforma fiscal totalmente em 2018, ou apenas parcialmente, ainda é uma discussão em curso atualmente¹⁸³.

O ISF é pago por pessoas com património superior a 1,3 milhões de euros, sendo cobrado para além do Imposto de Renda (IR). Com a reforma, o número de contribuintes do ISF (o 1% mais rico) será reduzido de 350 mil pessoas para 150 mil. O que significaria que a arrecadação deste imposto, de cerca de 5 bilhões milhões, sofrerá uma queda brutal, passando para 850 milhões de euros.

Devido a esta polémica, em França, em relação à reforma do ISF, o presidente francês, Emmanuel Macron está a ser denominado de “presidente dos ricos”. Sendo que o jornal

¹⁸² Daniela Fernandes, *Reforma do imposto sobre fortuna na França reacende debate sobre taxaço dos mais ricos*. BBC Brasil, 2017. Disponível através do link: «<http://www.bbc.com/portuguese/internacional-41617305>».

¹⁸³ David Santiago, *Macron prevalece sobre primeiro-ministro e haverá corte de impostos em 2018*. Jornal de Negócios, 2017. Disponível através do link: «<https://www.jornaldenegocios.pt/economia/europa/detalhe/macron-prevalece-sobre-primeiro-ministro-e-havera-corte-de-impostos-em-2018>».

Le Monde já escreveu em manchete, “Os ricos, grandes vencedores das primeiras medidas de Macron”, reforçando os comentários que circulam no país¹⁸⁴.

Em todo o caso, esta reforma francesa tem muito mais do que se lhe diga. Na prática, a reforma do ISF apresentada pelo presidente Macron prevê taxar apenas o patrimônio imobiliário, com a criação de um “Imposto sobre a Fortuna Imobiliária”, excluindo investimentos financeiros e todos os outros bens móveis da base de cálculo¹⁸⁵. Ou seja, afigura-se que seja um aperfeiçoamento ao ISF e, no fundo, pressupõe-se que possa ser uma medida com ligação ao princípio da capacidade contributiva, pelo o que já se verificou com o caso brasileiro, pretende-se tributar os “excessos”, as efetivas manifestações de riqueza com bens supérfluos, que pode o caso dos imóveis, ponto que será mais tarde analisado juntamente com o Adicional ao Imposto municipal sobre imóveis (AIMI).

No caso americano, contrariamente ao que se passou com o caso brasileiro (na constituição e não regulamentado, daí nunca foi imposto) ou com o caso francês (exemplo líder de tributação das grandes fortunas), não se tributam grandes fortunas durante a vida do contribuinte. Pelo que se focaram mais em tributar certos rendimentos, nomeadamente com o imposto sobre o rendimento (*income tax*) e o imposto sobre as transmissões gratuitas (*estate tax*). A saber:

- *Income tax*: o imposto sobre rendimento norte-americano tem alíquotas que partem dos 10% e vão até aos 39,6%. Já certas distribuições de lucros qualificadas são tributadas com alíquotas distintas, mas também progressivas (15% e 20%).
- *Estate tax*: as transmissões gratuitas decorrentes de falecimento são progressivamente tributadas pelo *estate tax*. Nos EUA, alíquota máxima do *estate tax* é de 40% e somente patrimónios acima de aproximadamente cinco milhões de dólares são tributados, o que implica pequeno número de pessoas tributadas (apenas adquirentes de grandes riquezas). Há isenção para doações realizadas a fundações de filantropia (incluindo educação), o que reduz a arrecadação governamental, mas incentiva a transferência de riqueza para o terceiro setor, que

¹⁸⁴ Veja-se o artigo original, disponível através do link: «http://www.lemonde.fr/economie-francaise/article/2018/01/15/en-2018-la-politique-de-macron-avantagera-d-abord-les-ultra-riches_5241787_1656968.html».

¹⁸⁵ Daniela Fernandes, op. cit., 2017.

assim implementa no lugar do Estado (sentido lato) ações semelhantes às políticas públicas de incentivo acima citadas.¹⁸⁶

Em 2011, um multimilionário, o terceiro homem mais rico do mundo, segundo a revista *Forbes*, Warren Buffett, surpreendeu todo o mundo quando, em entrevista ao *New York Times*¹⁸⁷, pediu aos políticos para pararem de “mimar os ricos”, sendo que o governo dos EUA (na altura do presidente Barack Obama) tinha que “ser sério sobre a partilha dos sacrifícios” e que “Washington precisa parar de proteger-nos [multimilionários], como se fôssemos um raro tipo de coruja ou alguma outra espécie ameaçada de extinção”. Este “grito de revolta”, por parte Buffett, foi um choque para todo o mundo que não esperava que um multimilionário lutasse por igualdade tributária, tanto que o pedido, através da sua entrevista ao *New York Times*, ao governo norte-americano era que parassem de “mimar os ricos” com isenções fiscais e aumentassem os impostos sobre os milionários. Apresenta algumas desigualdades de tratamento fiscal ou benesses, a saber, pelas suas palavras, “(...) os pobres e a classe média lutam por nós no Afeganistão e a maioria dos norte-americanos lutam para fazer face às suas despesas, continuamos com as nossas extraordinárias isenções fiscais”. Continua afirmando que “[a]lguns de nós, gestores de investimentos, ganhamos bilhões no nosso trabalho diário, mas temos permissão para classificar nossos ganhos como «participação nos resultados», conseguindo assim uma pechincha de imposto de 15%. Outros possuem índices no mercado de bolsas por 10 minutos e 60% dos seus ganhos são taxados em 15%, como se fossem investidores de longo prazo”. Mais à frente, no seu artigo, a partir de seus próprios ganhos, Buffett denuncia o sistema tributário injusto e cruel contrapondo-se com aqueles que vivem dos seus salários:

no ano passado, meu imposto federal – o imposto sobre rendimento que paguei, bem como impostos sobre os salários pagos por mim e em meu nome – foi de 6.938.744 dólares. Soa a muito dinheiro. Mas o que eu paguei foi apenas 17,4 por cento dos meus rendimentos tributáveis, e que na verdade é um percentual menor do que foi pago por qualquer uma das outras 20 pessoas

¹⁸⁶ Income tax in the United States. Wikipédia, disponível através do link: <https://en.wikipedia.org/wiki/Income_tax_in_the_United_States>.

¹⁸⁷ Veja-se o artigo original: Warren Buffett, *Stop coddling the super-rich*. New York Times, 2011. (trad. livre). Disponível através do link: <<https://www.nytimes.com/2011/08/15/opinion/stop-coddling-the-super-rich.html>>.

no nosso escritório. Os seus encargos variaram entre 33 e 41 por cento, uma média de 36 por cento.

Daqui, pode-se verificar que Buffett pede, não mais do que, igualdade tributária, aos olhos do princípio da capacidade contributiva, na medida em que termina o seu artigo dizendo “Os meus amigos e eu temos sido mimados por um Congresso bastante amigável para os ricos. Chegou a hora de o nosso governo ser sério sobre a partilha dos sacrifícios”.

Este evento fez com que, em 2011, pela mão do governo norte-americano, fosse proposto a “Lei de Buffett” fazendo parte de um plano fiscal proposto pelo presidente Barack Obama, onde se proponha que se aplicaria uma taxa mínima de 30% sobre os contribuintes que ganhassem mais de 1 milhão de dólares por ano. Esta lei surge, então, em homenagem a Warren Buffett que achava errado pessoas ricas como ele pagarem uma percentagem menor de impostos do que os rendimentos da classe média, e manifestou seu apoio à taxação das grandes fortunas. A lei de Buffett não estava na proposta do presidente em 2012. Inicialmente, a Casa Branca encarou-a como uma diretriz, não uma iniciativa legislativa. Mais tarde, a lei foi apreciada pelo Senado, mas em 2012, ainda que tenha recebido 51 votos a favor, foi vetada¹⁸⁸.

Passados cerca de 6 anos, sucede a Barack Obama, Donald Trump, e com ele, a promessa de uma nova muralha, mas não uma muralha qualquer, mas sim uma muralha fiscal¹⁸⁹. A reforma que Trump trás consigo, “(...) resume-se a uma política protecionista acompanhada de uma redução generalizada da carga fiscal para as famílias e empresas americanas que se mantenham a residir e a investir nos EUA”¹⁹⁰. Veja-se algumas das principais medidas da reforma fiscal de Trump, a saber¹⁹¹:

- A nível da tributação das pessoas singulares, os cidadãos americanos passariam a pagar imposto sobre o rendimento sobre as pessoas singulares a taxas de 10%, 20% e 25%, dependendo do respetivo rendimento global. Neste plano, previa-se uma redução da carga fiscal, tanto para cidadãos de baixos, como para os de elevados rendimentos, tendo efeitos altamente regressivos. Em termos práticos,

¹⁸⁸ Nicole Sinclair, *Warren Buffett explica de forma simples por que americanos ricos deviam pagar mais imposto*, Yahoo Finance, 2017. Disponível através do link: <<https://br.financas.yahoo.com/noticias/warren-Buffett-explica-de-forma-simples-por-que-americanos-ricos-deviam-pagar-mais-impostos-082810406.html?guccounter=1>>.

¹⁸⁹ Clotilde Celorico Palma, *A prometida muralha fiscal de Trump*. Revista de finanças públicas e direito fiscal, ano 9, n.º 4, 2017, p. 145 e ss.

¹⁹⁰ Clotilde Celorico Palma, op. cit., 2017, p. 147.

¹⁹¹ Clotilde Celorico Palma, op. cit., 2017, p. 148 e ss.

peessoas singulares com um rendimento abaixo dos 25 mil dólares por ano ou um casal com rendimento anual abaixo dos 50 mil dólares não devem pagar imposto, enquanto que para contribuintes com rendimentos elevados a taxa mais alta cairia dos atuais 40% para cerca de 25%. Sendo que, prevê-se que mais de metade dos contribuintes americanos não teria que pagar qualquer imposto sobre o rendimento das pessoas singulares;

- Por sua vez, a nível da tributação das pessoas coletivas, passaria pelo incentivo às empresas norte-americanas para permanecerem no país, com isto, reduzia-se a taxa do imposto sobre as sociedades de 35% para 15%, penalizando as empresas que saíssem dos EUA e as empresas estrangeiras que pretendiam investir nos EUA através de um aumento dos direitos aduaneiros e da criação de novos impostos. Foi, ainda, anunciado a implementação de medidas sobre repatriamento de capitais alocados no estrangeiro e a implementação de impostos de saída para empresas americanas que pretendiam deslocalizar o seu domicílio fiscal para o estrangeiro, e, também, para as empresas que despedirem os seus trabalhadores para deslocalizarem a sua produção para o estrangeiro, seriam penalizados com uma taxa de 35%. Ainda se acrescenta, como previsto desde a campanha eleitoral do atual presidente dos EUA, a criação de um novo imposto para produtos importados do México.

Assim, verifica-se que, estas medidas impostas pela reforma fiscal de Donald Trump, apesar de serem “vendidas” como “incentivos para trabalhar, poupar e investir, bem como potencial para simplificar o código tributário”¹⁹², são medidas que “teriam efeitos pesadamente regressivos no que toca à distribuição do rendimento”¹⁹³, e por isso, vão em contra ao que se tem analisado em torno do princípio da capacidade contributiva. Resta, agora, esperar para ver o desenvolvimento e implicações concretas desta reforma nos próximos anos, enquanto Donald Trump é a nova cara do poder máximo nos EUA.

Por fim, para este ponto, pretende-se analisar como é que este imposto poderia ser visto, ou como é visto, em Portugal. Diga-se de passagem, a concentração da riqueza tem vindo a aumentar, mas são cada vez menos os países com impostos sobre o património líquido global, dos quais se inclui Portugal, pelo que não existe um imposto global sobre o

¹⁹² Tax Policy Center, *An analysis of Donald Trump's Tax Plan*, Jim Nunns, Len Buerman, Jeff Rohaly e Joe Rosenberg, 2015.

¹⁹³ Clotilde Celorico Palma, op. cit., 2017, p. 150-151.

património, nem tributa a grande maioria das heranças, como também não tem impostos progressivos sobre os rendimentos de capital¹⁹⁴.

Foi em 2011, que o mundo ficou “chocado” com as declarações de Warren Buffett, o que fez com que as contribuições dos mais ricos voltassem a ser discutidas internacionalmente, foi também, por esta altura, que os franceses mais ricos defendiam um imposto especial, e o Governo espanhol poderia aprovar o aumento de impostos sobre as grandes fortunas¹⁹⁵. E, por isso, em Portugal, não se ficou indiferente ao “alarido” com a tributação das grandes fortunas, pelo que o Bloco de Esquerda (BE), na altura, aproveitou para conseguir introduzir este modelo de tributação no sistema fiscal português, afirmando, através de Pedro Filipe Soares, que “[o] imposto particular sobre as grandes fortunas é uma proposta antiga do Bloco de Esquerda, que já fizemos e que a realidade demonstra a sua necessidade e a sua justiça. Por isso vamos, a curto prazo, (...) relançar essa proposta, esperando que ela agora faça um caminho de maior abrangência e maior unanimidade na sociedade”¹⁹⁶.

Na altura, quando questionado sobre a possibilidade de aceitar um imposto sobre os maiores patrimónios, Américo Amorim, o homem mais rico em Portugal e entre os 200 mais ricos em todo o mundo, retorquiu que “não [se] consider[a] rico”, sendo apenas um trabalhador, um mero assalariado¹⁹⁷.

Mais tarde, em 2016, o BE volta à carga com um imposto sobre as grandes fortunas, mas desta vez com contornos um pouco diferentes, na medida em que se pretendia introduzir progressividade na tributação do património, criando ao mesmo tempo uma forma de tributação sobre formas de fortuna, como o imobiliário¹⁹⁸. Mariana Mortágua, deputada do BE, deixava claro que este imposto excluía “toda a classe média”, incidindo apenas sobre titulares de património de luxo, sendo que, também, não abrangeria o “património que serve para fins produtivos”. Acrescentava que “[e]sta medida [estaria] a ser

¹⁹⁴ Elisabete Miranda, *Só há quatro países a taxar as fortunas e Portugal não é um deles*. Jornal de Negócios, 2018. Disponível através do link: <<https://www.jornaldenegocios.pt/economia/impostos/detalhe/so-ha-quatro-paises-a-taxar-as-fortunas-e-portugal-nao-e-um-deles>>.

¹⁹⁵ Agência Lusa, *BE defende imposto sobre as grandes fortunas*. Diário de Notícias, 2011. Disponível através do link: <<https://www.dn.pt/portugal/interior/be-defende-imposto-sobre-as-grandes-fortunas-1961367.html>>.

¹⁹⁶ Idem.

¹⁹⁷ Idem.

¹⁹⁸ Esquerda.net, *Bloco e PS propõem imposto sobre grandes fortunas imobiliárias*. Esquerda.net, 2016. Disponível através do link: <<https://www.esquerda.net/artigo/bloco-e-ps-propoem-imposto-sobre-grandes-fortunas-imobiliarias/44471>>.

desenhada para ser uma forma de imposto sobre grandes fortunas, neste caso, grandes fortunas imobiliárias”. Tendo que existir “(...) um limite que [deixaria] de fora todas as pessoas com uma casa, duas casas, que formam a classe média. Não [seria] uma medida para atingir as famílias normais que compraram a sua casa”¹⁹⁹.

Anteriormente, no nosso sistema fiscal, existia um imposto de selo de 1% sobre prédios com valor patrimonial tributário (VPT) superior a 1 milhão de euros, no entanto, não tributava quem tinha vários prédios com um valor individual inferior a 1 milhão, pelo que acabava por ser um problema em termos de justiça tributária. Ora, então, a proposta do BE para este novo imposto, tendo em conta que o que se pretendia era tributar o património de elevado valor, visava substituir a verba do imposto de selo (verba 28.1) por uma tributação adicional ao IMI, mas que constituísse receita do Estado e não dos municípios.

O imposto sobre grandes fortunas imobiliárias seria cobrado sobre a soma do património individual de um só titular ou agregado, conforme opção do contribuinte, sendo que o valor patrimonial é medido pelo VPT que, refira-se, é muito inferior ao valor de mercado dos imóveis. A proposta previa, também, uma isenção de base que exclua deste imposto o património correspondente a habitação própria, e mesmo segunda habitação, de valor inferior ao limite fixado, que nunca será inferior a 500 mil euros. Desta forma, exclui-se da aplicação de imposto as habitações da denominada classe média, garantindo que se aplica a património imobiliário de luxo. O imposto seria cobrado sobre o valor que exceda esse mínimo de isenção, sendo que seriam, ainda, aplicadas isenções relativamente a património afeto a atividades produtivas, como a indústria²⁰⁰.

Esta proposta seria para fazer parte do Orçamento de Estado para 2017, mas, o mesmo, não foi possível, porque “[n]ão havia condições para desenhar uma proposta a tempo do Orçamento do Estado” concluía Mariana Mortágua, deputada do BE. Ainda assim, tanto o BE como o Partido Comunista Português (PCP) não desistiram do imposto, que foi inclusive discutido no grupo de trabalho de política fiscal, mas acabariam por concordar, em conjunto com o Partido Socialista (PS), que seria muito difícil a medida fosse estudada em profundidade suficiente, de forma a ser incluída no Orçamento de Estado de 2017.

¹⁹⁹ Esquerda.net, op. cit., 2016.

²⁰⁰ Idem.

“Tal como já tinha acontecido com o imposto sobre heranças, o tempo e a viabilidade falaram mais alto”²⁰¹.

Assim, Portugal, na vertente do seu sistema fiscal, continua a ser um dos países que não consagra um imposto sobre as grandes fortunas, ao nível do IRS, apesar de, para o Orçamento de Estado 2018, já incluir, o que muitos podem vir a designar um imposto sobre grandes fortunas imobiliárias, o adicional ao IMI, que irá ser analisado, oportunamente, mais tarde.

Por fim, em jeito de conclusão, faço umas pequenas considerações críticas acerca do IGF. Note-se que este imposto na UE, por exemplo no caso francês, apesar de ainda ser um dos poucos países com este imposto consagrado no seu sistema fiscal, e de ter uma finalidade redistribuidora, ou seja, o dinheiro dos mais ricos redistribuído por meio de benefícios sociais às pessoas com rendimentos mais baixos. Tem sofrido algumas críticas ao longo dos tempos desde a sua implementação, e atualmente, tem sido mais discutido e de forma polémica, muito devido à reforma fiscal do atual presidente francês. Ainda que a sua incidência tenha sido reduzida, não foi extinguido, como aconteceu em vários países da UE, como a Alemanha e Suécia. No caso brasileiro, há sim um imposto sobre as grandes fortunas consagrado na sua Constituição, mas não regulamentado, daqui percebe-se que, apesar de muitos argumentos a favor e outros contra, esta temática tem sido muito discutida pela doutrina brasileira, mas, ao fim de 30 anos, há dificuldade de encontrar uma base de aplicação deste imposto. Nos EUA, “abalado” ainda pelas declarações de Warren Buffett – que exigia o corte dos “mimos” aos super-ricos –, e que nunca teve consagrado no seu sistema fiscal um imposto sobre as grandes fortunas, agora sob a alçada presidencial de Donald Trump, ao que tudo indica, permanecerá assim. Prevendo-se, ainda, reduções das taxas sobre rendimentos das pessoas singulares e coletivas americanas, sendo esta medida altamente regressiva e contra o princípio da capacidade contributiva, sendo que ainda não há vislumbre de um imposto sobre as grandes fortunas.

Em Portugal, e também noutros países europeus, a medida normalmente é apresentada pelos movimentos partidários mais à esquerda, considerando-o justo, e defendendo-o por esse motivo, não se preocupando com a sua eficácia. Já os movimentos partidários mais à direita consideram-no injusto, com o entendimento que é melhor refutá-lo na base da

²⁰¹ Fábio Monteiro, *Imposto sobre fortunas já não avança em 2017*. Expresso, 2016. Disponível através do link: <<http://expresso.sapo.pt/revista-de-imprensa/2016-09-16-Imposto-sobre-fortunas-ja-nao-avanca-em-2017#gs.vIl=xFg>>.

sua alegada ineficácia. Ora, o difícil seria mesmo o que considerar justo. Certamente que os motivos invocados pela esquerda, habitualmente virados para os mais ricos, não seriam suficientes, mas poderá ser justo de outro ponto de vista. Parta-se do pressuposto que este imposto teria como intuito reequilibrar “contas” das várias medidas de austeridade tomadas ao longo dos últimos anos, na medida em que se tem visto a elevada tributação do rendimento, enquanto que a riqueza tem sido esquecida. Se a riqueza for considerada rendimento acumulado, tributar somente o rendimento atual protege aqueles, cujo rendimento foi mais elevado em tempos em que essa mesma austeridade não vigorava.

No entanto, em relação à eficácia desse mesmo imposto, há realmente algumas dúvidas legítimas. Por um lado, nem sempre o rendimento acumulado foi todo convertido em imobiliário (veja-se mais à frente o caso do Adicional do IMI). Por outro lado, é possível fugir a impostos sobre a riqueza mais facilmente do que sobre o rendimento. Por fim, analisando a sua eficácia no sentido mais amplo, a criação deste imposto poderia representar uma instabilidade fiscal, pelo que afastaria investidores estrangeiros.

O importante, sobretudo, seria que sem um debate rigoroso – separando as várias vertentes de análise – é impossível esclarecer aqueles que não têm um conceito prévio sobre a matéria, pelo que se traduziria numa dificuldade imensa em chegar a algum entendimento em relação ao tema em causa. Ainda assim, e analisando o caso numa perspetiva de acordo com o princípio da capacidade contributiva, parte da minha opinião que se poderia justificar um imposto sobre as grandes fortunas, na medida em que é notória a desigualdade, em matéria de tributação, entre as pessoas com mais rendimentos disponíveis e aqueles com disponibilidades menores. Em todo o caso, concordo com o intuito do qual o imposto francês se basearia inicialmente: tributar os “excessos”, as efetivas manifestações de riqueza e consumos com bens supérfluos.

3.3 Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) – o caso das taxas das tributações autónomas

A tributação autónoma é uma forma de tributação que incide sobre determinados encargos efetuados por sujeitos passivos de IRC (artigo 88.º) e IRS (artigo 73.º), onde o legislador tinha como principal intenção a de penalizar e evitar certos abusos por parte dos contribuintes, procurando implementar uma certa justiça fiscal. Neste caso, debruçar-se-á mais no caso do IRC.

Ao longo dos tempos, o IRC tem sofrido bastantes e significativas mudanças, sendo que, uma delas, foi a sujeitar a tributação autónoma certas despesas, as denominadas de despesas de representação, sendo que estas abrangem os mais variados e diversificados custos, a saber, todos os encargos com automóveis, combustíveis, deslocações com transportes públicos, incluindo os passes sociais, refeições, estadas, bem como as ajudas de custo²⁰².

Coincidente com a ideia supra, “o legislador procura responder à questão reconhecidamente difícil do regime fiscal de despesas que se encontram na zona de intersecção da esfera pessoal e da esfera empresarial, de modo a evitar renumerações em espécie mais atraentes por razões exclusivamente fiscais ou a distribuição oculta de lucros”²⁰³. Assim, também, pode-se entender que as tributações autónomas surgem como um mecanismo para tentar evitar que “o sujeito passivo utilize para fins não empresariais bens que geraram custos fiscalmente dedutíveis (...), ou que sejam pagas renumerações a terceiros com evasão aos impostos que seriam devidos por estes (...). A realização de tais despesas implica um encargo fiscal adicional para quem nelas incorre porque a lei supõe que, assim, outra pessoa deixa de pagar o imposto”²⁰⁴.

E mais se acrescenta que, com a imposição de tributações autónomas, “[t]rata-se de uma tributação sobre a despesa ou consumo e não sobre o rendimento que, relativamente às despesas não documentadas e às despesas de representação e com viaturas, visavam evitar que através dessas despesas, as empresas procedessem à distribuição camuflada de lucros,

²⁰² Clotilde Celorico Palma, *As tributações autónomas vistas pelo tribunal constitucional*. Comentário ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 310/2012, de 20 de junho de 2012. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano 5, n.º 2, 2013, p. 241.

²⁰³ Saldanha Sanches, *Manual de direito fiscal*, 3.ª edição, Coimbra Editora, 2007, p. 407.

²⁰⁴ Rui Duarte Morais, *Apontamentos ao IRC*. Almedina, 2007, p. 203.

sobretudo dividendos que, assim, apenas ficariam sujeitas a IRS ou IRC enquanto o lucro das empresas, bem como combater a fraude e evasão fiscais que tais despesas ocasionariam não só em relação ao IRS e IRC, mas também em relação à contribuição (das entidades patronais e dos trabalhadores) para a Segurança Social”²⁰⁵.

Sublinhe-se a constante evolução das tributações autónomas, pelo que “[é] evidente que o [seu] alargamento e agravamento (...) têm presentemente uma finalidade clara de obter mais receitas fiscais”²⁰⁶. Ora, primeiramente, as taxas de tributação autónomas começaram por se reportar a situações de elevado risco de fraude e evasão fiscais mas, com o “andar do tempo, a função dessas tributações autónomas, que, entretanto, se diversificaram extraordinariamente e aumentaram de valor, alterou-se profundamente passando a ser progressivamente a de obter (mais) mais receitas fiscais, assumindo-se, assim, como efetivos impostos sobre a despesa, se bem que enxertados, em termos totalmente anómalos, na tributação do rendimento das empresas”²⁰⁷.

Comparando diretamente com IRC, as tributações autónomas assumem natureza de impostos indiretos e instantâneos, embora estejam formalmente no Código do IRC. Como o seu apuramento incide sobre determinadas despesas, e ocorre de forma totalmente independente do imposto sobre o rendimento, estando o contribuinte sujeito a tributação autónoma, quer tenha ou não lucro tributável no fim do exercício, este imposto distingue-se do IRC que, enquanto imposto direto, periódico, tributa o rendimento²⁰⁸. Veja-se, através a Imagem 2.4., o que tem sido analisado de forma esquematizada.

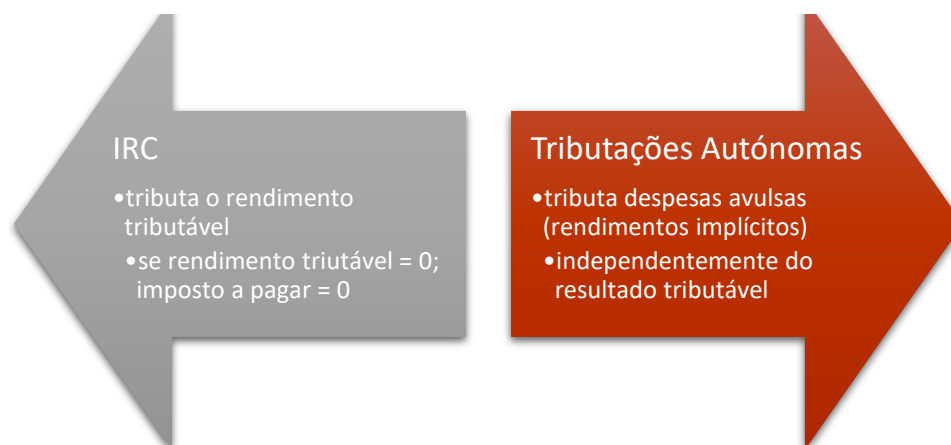
²⁰⁵ José Casalta Nabais, *Direito fiscal*, 8ª edição, Almedina, 2015, p. 542.

²⁰⁶ Idem.

²⁰⁷ José Casalta Nabais, *Investir e tributar no actual sistema fiscal português*. O memorando da troika e as empresas, Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho, Colóquios, n.º 5. Almedina, 2012, p. 27.

²⁰⁸ Veja-se mais sobre o tema, Clotilde Celorico Palma, op. cit., 2012, p. 247 e Ana Paula Dourado, *Direito fiscal: lições*. Almedina, 2015, p. 230 e ss.

Imagem 2.4 Diferenciação entre IRC e Tributações Autónomas



Adaptado de As tributações autónomas no sistema fiscal português²⁰⁹

Ora, com as mais variadas situações com as tributações autónomas, conclui-se que “(...) ao lado do IRC (...), se está erguendo progressivamente um outro imposto sobre as empresas, um imposto de todo anómalo que, incidindo sobre certas despesas, acaba por duplicar tendencialmente, sem qualquer fundamento racional que o sustente, a tributação das empresas”. O que é “(...) de todo inadmissível”²¹⁰.

Contemple-se, agora, segundo a jurisprudência portuguesa, a finalidade das tributações autónomas. Através do acórdão da 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 21 de março de 2012 (2.ª Secção, processo 830/11, de 21/03/2012, relatora Fernanda Maçãs)²¹¹, vem dizer-nos que “as tributações autónomas, embora formalmente inseridas no Código do IRC, sempre tiveram um tratamento próprio, uma vez que não incidem sobre o rendimento, cuja formação se vai dando ao longo do ano, mas antes sobre certas despesas avulsas que representam factos tributários autónomos sujeitos a taxas diferentes das de IRC”. Acrescenta-se que embora “tratar-se de uma forma de tributação prevista no CIRC, nada tem a ver com a tributação do rendimento, mas sim com a tributação de certas despesas, que o legislador entendeu, pelas razões atrás apontadas fazê-lo de forma autónoma”. O STA continua dizendo que o “legislador terá criado as taxas de tributação

²⁰⁹ Andreia de Sousa e Adriana Silva, *As tributações autónomas no sistema fiscal português*, OCC, p. 5. Disponível através do link: «https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica/finais_site/246.pdf».

²¹⁰ José Casalta Nabais, op. cit., 2012, p. 28.

²¹¹ Supremo Tribunal Administrativo, Acórdão de 21 de março de 2012, Processo n.º 830/11. Disponível através do link: «www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0570c7d083a301ba802579de0031fbc9?OpenDocument».

autónomas com vista a penalizar a realização de determinadas despesas, uma vez que não se sabendo quem é o respetivo beneficiário [caso das despesas confidenciais e não documentadas], impõe-se a necessidade de evitar que as mesmas constituam remunerações a pessoas cuja identidade se desconhece”. Assim, o STA conclui que “a tributação autónoma, embora prevista no CIRC e liquidada conjuntamente com o IRC para efeitos de cobrança, nada tem a ver com a tributação do rendimento e os lucros imputáveis ao exercício económico da empresa, uma vez que incidem sobre certas despesas que constituem factos tributários autónomos que o legislador, por razões de política fiscal, quis tributar separadamente mediante a sujeição a uma taxa predeterminada que não tem qualquer relação com o volume de negócios da empresa”.²¹²

Para o TC, este regime de tributações autónomas tem uma finalidade “penalizadora” e de “desmotivar práticas” que podem “envolver situações de ilicitude penal ou de menor transparência fiscal”²¹³. Ora, então, pelo Acórdão n.º 18/2011 do TC refere que as tributações autónomas pretendem desincentivar a dedução de despesas a que as empresas têm direito, mas que afetam a receita fiscal. Para Ana Paula Dourado (2015:235), todas as normas fiscais em sentido estrito têm como objetivo a obtenção de receitas, assim o argumento do TC é um argumento interpretativo ilegítimo no Direito Fiscal, pelo que este objetivo não pode autojustificar-se, e acaba por ser limitado pelos princípios constitucionais fiscais basilares dos Estados de Direito, a saber, o princípio da capacidade contributiva e tributação do rendimento real.

Através do Acórdão do TC n.º 310/2012²¹⁴, pode-se ver o entendimento que o Tribunal tem sobre as tributações autónomas e a sua distinção em relação ao IRC. A saber

Com efeito, como se fez notar, o IRC e a tributação autónoma são impostos distintos, com diferente base de incidência e sujeição a taxas específicas. O IRC incide sobre os rendimentos obtidos e os lucros diretamente imputáveis ao exercício de uma certa atividade económica, por referência ao período anual, e tributa, por conseguinte, o englobamento de todos os rendimentos

²¹² Supremo Tribunal Administrativo, Acórdão de 12 de abril de 2012, Processo n.º 77/12. Disponível através do link: <<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/3857c019a634084e802579f000352329?OpenDocument>>.

²¹³ Tribunal Constitucional, Acórdão n.º 18/2011, Diário da República n.º 48/2011, Série II de 2011-03-09. Disponível através do link: <<https://dre.pt/pesquisa/-/search/3057336/details/maximized>>.

²¹⁴ Tribunal Constitucional, Acórdão n.º 310/2012, Processo n.º 150/2012, 2.ª Secção de 2012-06-20. Disponível através do link: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20120310.html>>.

obtidos no período tributação. Pelo contrário, na tributação autónoma em IRC - segundo a própria jurisprudência constitucional -, o facto gerador do imposto é a própria realização da despesa, caracterizando-se como um facto tributário instantâneo que surge isolado no tempo e gera uma obrigação de pagamento com carácter avulso. Por isso se entende que estamos perante um imposto de obrigação única, por contraposição aos impostos periódicos, cujo facto gerador se produz de modo sucessivo ao longo do tempo, gerando a obrigação de pagamento de imposto com carácter regular.

Com o princípio da capacidade contributiva em vista, o TC entende que este, apesar de se não encontrar expressamente consagrado na Constituição, mais não será do que “a expressão (qualificada) do princípio da igualdade, entendido em sentido material, no domínio dos impostos, ou seja, a igualdade no imposto”. E, nesse sentido, constitui o corolário tributário dos princípios da igualdade e da justiça fiscal e do qual decorre um comando para o legislador no sentido de construir o sistema fiscal tendo em vista as capacidades contributivas de cada um²¹⁵.

Mais recentemente, através do Acórdão n.º 197/2016²¹⁶ do TC, veja-se a sua argumentação e decisão relativamente à alegação, por parte de uma sociedade, de declaração de ilegalidade e a anulação parcial da autoliquidação de IRC referente ao exercício fiscal de 2011, na parte relativa às tributações autónomas, suscitando a inconstitucionalidade das disposições do artigo 88.º, n.º 13, alíneas a) e b), e n.º 14 do CIRC. A saber,

Cabe recordar que a tributação autónoma incide sobre certas despesas tipificadas na lei fiscal que tenham sido efetuadas pela empresa, e apenas sobre essas despesas, e não visa a tributação dos rendimentos empresariais que tenham sido auferidos no respetivo exercício económico. E o objetivo do legislador - como se referiu - é o de desincentivar a realização de despesas que possam repercutir-se negativamente na receita fiscal e reduzir artificialmente a própria capacidade contributiva da empresa.

²¹⁵ Para este ponto, veja-se o Acórdão n.º 187/2013 e a jurisprudência aí citada.

²¹⁶ Tribunal Constitucional, Acórdão n.º 197/2016, Diário da República n.º 99/2016, Série II de 2016-05-23. Disponível através do link: <https://dre.pt/home/-/dre/74509046/details/maximized?serie=II&parte_filter=32&dreId=74504706>.

A lógica da tributação autónoma a que se referem as disposições do n.º 13 do artigo 88.º parece ser esta. A empresa revela disponibilidade financeira para atribuir aos seus gestores indemnizações excessivas e não contratualmente previstas e que não têm direta relação com o desempenho individual na obtenção de resultados económicos positivos. Nessa circunstância, o contribuinte deverá estar em condições de suportar um encargo fiscal adicional relativamente a esses mesmos gastos (que poderiam ser evitados) e que se destina a compensar a vantagem fiscal que resulta da redução da matéria coletável por efeito da realização dessas despesas.

A despesa constitui um facto tributário autónomo, gerando um imposto a que o contribuinte fica sujeito independentemente de ter obtido ou não rendimento tributável em IRC no mesmo período de tributação. E, assim, o facto revelador da capacidade contributiva é a própria realização despesa.

Como resulta do exposto, torna-se claro, para o TC, que a tributação autónoma não põe em causa o princípio da capacidade contributiva, pelo que, com a decisão final (juntamente com outras considerações), o Tribunal negou provimento do recurso da sociedade em causa.

Acrescenta-se, ainda para esta análise da jurisprudência portuguesa, um entendimento do tribunal arbitral, veja-se uma decisão do CAAD através do Processo n.º 292/2013-T de 10 de agosto de 2014²¹⁷. Entre outras contestações, as requerentes alegavam que a função das tributações autónomas nada teria que ver com a função do IRC, mas sim com intuito de atingir a capacidade contributiva revelada pelo rendimento das pessoas coletivas, justificando que quando essa capacidade contributiva é menor, até inexistente, agravam-se, transversalmente, todas estas tributações autónomas (veja-se o n.º 14 do artigo 88.º do CIRC). Sustentam, ainda, que as tributações autónomas são, na maioria dos casos, uma tributação sobre a despesa, pelo facto de se agravarem quando a capacidade contributiva revelada pelo rendimento das pessoas coletivas é menor, significa que a sua natureza é contrária à tributação segundo a capacidade tributária. Inicialmente, defendem que as tributações autónomas visavam a luta contra o risco e evasão e fraude fiscal, mas com a respetiva diversificação e aumento, passou a visar-se apenas a obtenção de receitas

²¹⁷ Acórdão do Centro de Arbitragem Administrativa, Processo n.º 292/2013-T, de 7 de agosto de 2014. Disponível através do link: <<https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=5&id=444>>.

fiscais. A requerida, neste caso a administração fiscal, apresentou um entendimento contrário, alegando que se pretende prevenir uma utilização abusiva de determinadas despesas e distribuição de dividendos e em fraude às normas que visam atingir o *rendimento real* dos sujeitos passivos, pelo que as tributações autónomas estariam legitimadas à luz do princípio da capacidade contributiva, pela sua função anti abuso, realizando a função IRC de atingir a capacidade contributiva revelada pelo rendimento real.

O tribunal arbitral, neste caso, entre outras considerações, limitou-se a considerar outras decisões arbitrais já julgadas sobre o tratamento fiscal das tributações autónomas, pelo que considerou que as tributações autónomas em causa no litígio analisado pelo acórdão, ainda que alvo de críticas e do seu aumento eventualmente exagerado, têm constituído medidas consideradas adequadas a impedir situações abusivas, sendo que não constituem uma violação ao princípio da capacidade contributiva.

Por fim, para a análise deste regime das tributações autónomas, existe entendimentos contrários ao que atrás foi analisado? Podem as tributações autónomas fazer parte do IRC, na medida que sejam um “complemento” ao invés de ser um imposto particular e distinto? Obviamente que não se pode deixar de olhar para o outro lado da moeda. Para auxílio na resposta a estas questões, veja-se mais um acórdão do tribunal arbitral, a saber Processo n.º 5/2016-T, de 27 de julho de 2016²¹⁸.

Como o tribunal sublinha, as tributações autónomas foram criadas pelo artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, que teve por objeto a introdução de alterações ao CIRC, conforme resulta do respetivo preâmbulo. Com este Decreto-Lei concretizou-se a autorização legislativa conferida ao Governo pelo n.º 3 do artigo 25.º da Lei n.º 101/89, de 29 de dezembro, cuja epígrafe é “Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC)”. Dos diplomas referidos, não resulta qualquer indício de que o legislador pretendesse criar um novo imposto, antes pelo contrário, o que é evidenciado é a intenção de o legislador introduzir ajustamentos à tributação do rendimento das empresas. Pelo que o tribunal arbitral refere que “[n]ão existe assim qualquer indício que nos leve a

²¹⁸ Acórdão do Centro de Arbitragem Administrativa, Processo n.º 5/2016-T, de 27 de julho de 2016. Disponível através do link: «https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=5%2F2016&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=2028».

admitir que no caso das «taxas de tributação autónoma» estamos perante um imposto (sobre a despesa?) distinto do IRC”. Como exemplo, o tribunal apresenta

na atual alínea a) do n.º 1 do artigo 88.º, que estabelece o seguinte: “As despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos do artigo 23.º”. Se entendêssemos que estamos perante um preceito que cria um novo imposto, sempre teríamos que perguntar: quem é o sujeito passivo?; como é feita a liquidação?; quais são as regras de pagamento? Isto sem falar na questão que se prende com saber qual seria o pressuposto material de tributação que legitimaria um tal imposto.

Estas questões podem ser respondidas em sede de IRC, como o próprio tribunal indica, “as «taxas de tributação autónoma» não originam sequer uma prestação de imposto que deva ser paga ao Estado. A aplicação das taxas de tributação autónoma reflete-se na coleta de IRC e é a prestação de IRC que, nos termos da lei, tem que ser paga pelo sujeito passivo”. E mais acrescenta que, “(...) se dúvida ainda houvesse, é o próprio legislador a reconhecer que as «tributações autónomas» são IRC quando, no artigo 23.º-A, n.º 1, alínea a) do CIRC se refere ao «IRC, incluindo as tributações autónomas, ...». (...) [E]sta alínea refere-se à não dedutibilidade de encargos com impostos que incidam sobre o rendimento (e não sobre a despesa)”. Também através de outros acórdãos, pode-se verificar esta ideia, pois “(...) ontologicamente, as tributações autónomas não se configuram como um tipo de imposto distinto do IRC” (Processo n.º 79/2014-T) e “não compete ao julgador alterar por sua iniciativa a opção política e técnica do legislador em configurar este tipo de tributo como IRC, ainda que possa não concordar tecnicamente com a solução encontrada pelo legislador. Tal constituiria uma interpretação corretiva, consabidamente vedada pelo imperativo de obediência à lei” (Processo n.º 95/2014-T).

Ora, o tribunal arbitral parte ainda para a análise da Derrama Estadual como mais um suporte para a análise supra, a saber

distinta das “taxas de tributação autónoma” é, designadamente, a derrama estadual, prevista no artigo 87.º-A. A diferença começa por ser notada na própria epígrafe – “Derrama Estadual” e não “taxas de derrama estadual”, o que aponta para uma figura tributária distinta do IRC, embora com ele

relacionado. Não se trata aqui de uma mera aplicação autónoma de uma taxa, distinta das taxas gerais. Para além disso, o artigo 87.º-A do CIRC prevê, de forma clara, a incidência subjetiva, a incidência objetiva, as taxas, e o procedimento de liquidação aplicável, resultando numa coleta distinta da do IRC, prevendo ainda a lei regras específicas sobre o pagamento da derrama estadual (artigo 104.º-A). Ora, nada disto sucede com as “taxas de tributação autónoma”.

Assim, para este caso, o tribunal arbitral não compreende, pelas razões expostas, o porquê de “(...) a tributação autónoma possa ser perspetivada como um imposto distinto do IRC. Simplesmente, não existe qualquer fundamento legal ou sequer qualquer indício que permita sustentar essa tese”.

Portanto, de sublinhar que o tema das tributações autónomas consegue, perfeitamente, dividir a doutrina ou, pelo menos, a jurisprudência dos tribunais em Portugal. Como se pode verificar por toda a análise feita anteriormente, é uma temática polémica e nada consensual, na medida em que existe argumentos válidos que suportam as duas “teorias”, por parte de dois tribunais distintos, mas bastante importantes para a jurisprudência portuguesa.

Ora, fazendo uma pequena análise crítica a este sistema de tributação, pode-se dizer que, aquando da criação das tributações autónomas, o legislador teria a intenção de, primeiramente, penalizar as situações que representam distribuição oculta de lucros ou até despesas não documentáveis, em segundo lugar, e caso elas ainda existissem, seria tributá-las com uma taxa maior que a taxa do IRC²¹⁹. Conclui-se que, as tributações autónomas são um tipo de tributação que serve para desencorajar determinados dispêndios, onde muitas das vezes, os órgãos sociais usufruem destas despesas a título particular, mas encaixam o gasto nas contas das suas empresas de forma a diminuírem os rendimentos, e sucessivamente, pagarem menos imposto. Pelo que se considera que as tributações autónomas têm um importante papel no combate à evasão fiscal e, devido ao seu impacto significativo nas receitas fiscais, compreende-se que serão um imposto sobre os rendimentos das empresas com mais relevância do que o próprio IRC.

²¹⁹ Saldanha Sanches, op. cit., 2002, p. 289.

As tributações autónomas acabam assim, por funcionar como uma coleta mínima para o Estado, para quem usufrui destes gastos supérfluo, tendo uma finalidade anti abuso. Tendo em conta o seu âmbito legal, entende-se que a melhor forma de atenuar o impacto destas no IRC, é evitá-las, disciplinando os consumos nas respetivas entidades empresariais²²⁰. E assim, como a própria jurisprudência e arbitragem administrativa portuguesa têm sublinhado nos vários acórdãos sobre a matéria, as tributações autónomas não se afiguram como uma violação ao princípio da capacidade contributiva, ou seja, se a despesa em causa seja ilícita, confidencial ou supérflua, esta “(...) constitui um facto tributário autónomo, gerando um imposto a que o contribuinte fica sujeito independentemente de ter obtido ou não rendimento tributável em IRC no mesmo período de tributação. E, assim, o facto revelador da capacidade contributiva é a própria realização despesa”²²¹ e que, também, “(...) é o facto revelador da capacidade contributiva que se pretende alcançar, donde a tributação autónoma incidir sobre o sujeito passivo que incorre no custo ou encargo que se pretende «penalizar»”²²². Assim, estamos perante um sistema de tributação que não constitui uma violação ao princípio da capacidade contributiva.

²²⁰ José Casalta Nabais, op. cit., 2012, p. 27 e 28.

²²¹ Tribunal Constitucional, op. cit., 2016-05-23.

²²² Centro de Arbitragem Administrativa, Processo n.º 36/2012-T, de 29 de junho de 2012. Disponível através do link: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_irc=1&s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=tributa%C3%A7%C3%A3o+aut%C3%B3noma&s_artigos=&s_texto=&id=127.

3.4 Outros impostos

3.4.1 O caso da taxa de serviços dos comerciantes (TSC)

Com o elevado avanço tecnológico e inovação na procura de querer simplificar o quotidiano, surgiram novas formas de pagamento de bens e serviços, pelo que, segundo o Banco de Portugal, os cartões bancários são o instrumento de pagamento mais utilizado em Portugal. Para esta modalidade de pagamento, já são conhecidos os principais sistemas de pagamento, a saber, temos o Multibanco (referente apenas a Portugal), Visa, MasterCard e American Express (estes últimos internacionais).

Mais recentemente, houve uma alteração desta modalidade de pagamento, surgindo no seguimento de uma decisão tomada pelo Parlamento Europeu e pelo Conselho Europeu no intuito de reforçar a concorrência e a transparência no mercado de cartões na União Europeia. Com intuito de, assim, existir uma uniformização deste método ao nível europeu. Esta alteração veio dar oportunidade ao consumidor de escolher, antes de marcar o código pessoal, com qual das redes quer efetuar o pagamento. Isto tornou-se necessário devido à existência de mais do que um meio de pagamento em Portugal, sendo que a maior parte dos cartões no nosso país integra, para além do Multibanco, uma outra marca internacional. No caso de se tratar somente de um cartão de débito, a operação será sempre efetuada nesta modalidade. No caso dos cartões duais (simultaneamente de débito e crédito), o consumidor poderá escolher se vai pagar a débito ou a crédito primeiro e, a seguir, escolhe a marca. Se um determinado cartão ou um dado terminal de pagamento automático só aceitar uma marca, então, nem sequer é dada a opção de escolha ao cliente. Tudo poderá depender também do contrato que o comerciante tem com o banco²²³.

Ora, a TSC aparece-nos exatamente com estas modalidades de pagamento. De cada vez que um cliente paga com cartão de débito ou de crédito num estabelecimento, o comerciante tem de pagar uma comissão ao banco ao qual adquiriu o terminal de pagamento automático ou à Unicre²²⁴. Alguns bancos conseguem ter acordos com a Visa e a MasterCard e, por isso, disponibilizam uma taxa para pagamentos através destas duas redes. Os comerciantes cujo banco não possua este acordo têm de realizar um contrato

²²³ Ana Catarina Monteiro, *Multibanco: ótimo para o cliente, problemático para o comerciante?*. Hiperuper, 2016. Disponível através do link: <<http://www.hipersuper.pt/2016/10/14/multibanco-otimo-para-o-cliente-problematico-para-o-comerciante/>>.

²²⁴ Instituição financeira portuguesa, especialista na gestão, emissão e disponibilização de soluções de pagamento.

tanto com o seu banco, para adquirirem o terminal de pagamento automático e o acesso à rede Multibanco, como com a Unicre, para poderem ter acesso a pagamentos com Visa e MasterCard.

Então, entende-se por TSC, a taxa que o comerciante tem de pagar ao “*acquirer*” (o seu banco de apoio) cada vez que um cliente faz um pagamento com cartão. Trata-se de uma percentagem aplicada sobre o valor da venda. Os valores dessas comissões, que consistem na taxa de serviço do comerciante, variam consoante o pagamento com o cartão se realize através da rede Multibanco, da Visa ou da MasterCard. Na tabela 2.2. abaixo constam esses números para Multibanco, Visa e MasterCard, das onze principais instituições bancárias a operar em Portugal, bem como os valores da Unicre.

Tabela 2.2 Diferenciação de TSC nas principais instituições bancárias portuguesas

	TSC Multibanco	TSC VISA	TSC MasterCard
Millennium bcp TPA Simples - Móvel	0,9% c/ mín. de 0,06€ e máx. de 1,50€	-	-
Novo Banco Serviço de Pagamento Automático - Móvel	Débito: 0,90% a 1,50%	-	-
CGD TPA Físico Netcaixa Multimarca – Móvel	1,10% até máx. de 2€	Débito: 1,10% até máx. de 2€ Crédito: 1,90%	Débito: 1,10% até máx. de 2€. Crédito: 1,90%
BIC TPA Móvel GPRS	1,50% c/ mín. de 0,05€	Débito: 2,35% c/ mín. de 0,15€ Crédito: 2,95% c/mín. de 0,15€	Débito: 2,35% c/ mín. de 0,15€. Crédito: 2,95% c/ mín. de 0,15€
Crédito Agrícola TPA Móvel	1,25%	Débito: 1,40% Crédito: 2,50%	Débito: 1,40% Crédito: 2,50%
Banco Popular TPA Móvel GPRS	1,10% c/ mín. de 0,08€	-	-
Montepio TPA Móvel - Solução Comércio	0,85% c/ mín. de 0,05€ e máx. de 1,50€	-	-
BPI TPA Móvel (GSM/GPRS)	0,90% c/ mín. de 0,05€	-	-
DEUTSCHE BANK TPA GPRS	0,90% c/ mín. de 0,06€ e máx. de 1,10€	-	-
SANTANDER TOTTA Tarifa Plana TPA Móvel GPRS	1,15% c/ mín. de 0,08€	-	-
BANKIN TER TPA Móvel Propriedade do Banco	0,9% c/ mín. de 0,05€ e máx. de 2,50€	-	-
UNICRE Transações presenciais com cartões emitidos em Portugal	n/a	Crédito: 1,85% Débito: 1,25%	Crédito: 2,10% Débito: 1,60%

Fonte Ana Catarina Monteiro (Hipersuper)²²⁵

Para acrescer a esta taxa cobrada com pagamentos de operações através de cartões bancários, a proposta de Orçamento do Estado (OE) de 2016 obrigava os bancos a liquidar imposto do selo de 4% sobre as comissões que cobram aos comerciantes pelos pagamentos feitos com esses mesmos cartões de débito e de crédito. Este tema tem dado azo a muitos conflitos entre a administração fiscal e os bancos, com estes a considerar

²²⁵ Ana Catarina Monteiro, op. cit., 2016.

que não têm de a suportar. A administração fiscal tem vindo a entender que esta taxa é um serviço de cessão de crédito, ou seja, na prática, os bancos acabam por garantir temporariamente que a conta do consumidor tem disponibilidade, pelo que avançou com liquidações adicionais sobre o setor, para cobrar imposto de selo de 4% sobre a taxa de serviço dos comerciantes²²⁶.

Já são alguns os casos em que esta questão tem feito chegar aos Tribunais. De facto, com a proposta de OE, estes casos, muitos em contencioso, ficaria, em teoria, resolvida. Para a administração fiscal, estes serviços estão efetivamente sujeitos a imposto, e dá-se natureza interpretativa à norma. Ou seja, pretendia cobrar esta taxa doravante, mas, ao dar natureza interpretativa à alteração legislativa, pretenderia também recuperar por esta via os montantes que anda a tentar cobrar nos últimos anos. Além disso, esta orientação aplicar-se-ia a eventuais correções aos impostos que a administração fiscal resolva fazer dentro dos quatro anos que a lei lhe permite. Embora a taxa incida sobre as instituições bancárias, a quem caberia entregar a respetiva receita ao Estado, há quem analise a situação e avalie que o risco deste agravamento fiscal acabaria por se repercutir nos comerciantes ou mesmo nos clientes finais²²⁷.

Para um entendimento geral sobre esta temática, veja-se uma decisão de um tribunal arbitral, do CAAD, através do Processo n.º 756/2016-T de 7 de dezembro de 2017²²⁸. Neste acórdão, uma certa sociedade requeria, entre muitos pontos contestados, que a TSC fosse considerada uma comissão e que, por isso, estaria “(...) sujeita a IS, [mas] para que seja enquadrada na verba 17.3.4 da TGIS, é necessário que se admita que estamos perante uma prestação de serviços, o que não é verdade, já que «não existe sequer o objetivo de atingir um determinado resultado», nem se «reconduz a nenhum trabalho intelectual ou

²²⁶ Elisabete Miranda e Filomena Lança, *Bancos: taxa de serviço dos comerciantes vai mesmo pagar selo de 4%*. *Jornal Negócios*, 2016. Disponível através do link: <https://www.jornaldenegocios.pt/economia/financas-publicas/orcamento-do-estado/detalhe/bancos_taxa_de_servico_dos_comerciantes_vai_mesmo_pagar_selo_de_4>.

²²⁷ São várias as notícias pelos mais variados jornais portugueses que fizeram a cobertura do descontentamento geral dos comerciantes. Veja-se, então, para o caso analisado: Elisabete Miranda e Filomena Lança, op. cit., 2016; Ana Rute Silva, *Comerciantes surpreendidos com imposto do selo sobre pagamentos com cartões*. *Público*, 2017. Disponível através do link: <<https://www.publico.pt/2017/01/10/economia/noticia/imposto-de-selo-sobre-pagamentos-com-cartoes-so-agora-esta-a-ser-cobrado-1757615>>; e ainda, Agência Lusa, *Comerciantes contestam nova taxa sobre transações feitas com cartões*. *Observador*, 2017. Disponível através do link: <<https://observador.pt/2017/01/10/comerciantes-contestam-nova-taxa-sobre-transacoes-feitas-com-cartoes/>>.

²²⁸ Acórdão do Centro de Arbitragem Administrativa, Processo n.º 756/2016-T, de 7 de dezembro de 2017. Disponível através do link: <<https://caad.org.pt/tributario/decisoões/decisao.php?listPageSize=100&listPage=28&id=3142>>.

manual»”, e que, “[c]aso ainda assim se entenda que a TSC corresponda a uma «comissão por prestação de serviço financeiro sujeita a Imposto do Selo», deverá considerar-se a verba 17.3.4 da TGIS como materialmente inconstitucional, por violação dos artigos 103.º e 104.º da Constituição da República Portuguesa”²²⁹.

Ora, a requerente pretendia, resumidamente, que os 4% de taxa de imposto de selo, enquadrada na verba 17.3.4 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), que incidiu sobre a TSC, fosse considerada inconstitucional por violação do princípio da capacidade contributiva. Então, no caso concreto da verba 17.3.4 da TGIS, veio o CAAD verificar que o comerciante seria credor de uma determinada quantia, depositando esse montante no seu banco, conseqüentemente aumentando o volume do capital ali depositado e, ao utilizar um serviço de uma instituição financeira para esse efeito, é passível de pagar uma comissão. Veja-se o que está escrito no acórdão: “(...) fica evidenciado que o «incremento de uma conta bancária» é demonstrativo da capacidade contributiva e, embora o imposto incida sobre a comissão paga, esta comissão só existe nos casos em que há um crescimento monetário na esfera do comerciante. Além disso, do prisma do banco adquirente, a comissão que lhe é paga consubstancia também um incremento patrimonial, pelo que não se vê como é que a aplicação de um imposto sobre esta a uma taxa de 4% viole o princípio da capacidade contributiva”²³⁰. Pelo que, o tribunal arbitral veio decidir improcedente o pedido da requerente aquando da inconstitucionalidade da verba por violação do princípio da capacidade contributiva.

Assim, através desta decisão, faz-se uma apreciação crítica sobre este caso da TSC, afigurando-se como uma “taxa sobre taxa”, sendo polémica e muito discutida. Entende-se que, através do que o tribunal arbitral afirma, em sede de Imposto de Selo (IS) quanto à responsabilidade pelo seu pagamento, não estamos perante uma situação de substituição tributária, pelo que a prestação tributária é exigida ao contribuinte, e este é o sujeito passivo do imposto de acordo com as normas de incidência subjetiva, não se podendo confundir substituição tributária com repercussão tributária. Ou seja, em caso de falta de imposto liquidado, o “(...) responsável tributário perante o Estado é o sujeito passivo e

²²⁹ Acórdão do Centro de Arbitragem Administrativa, op. cit., 7 de dezembro de 2017.

²³⁰ Idem.

não o repercutido sobre o qual recai o encargo económico do imposto, improcedendo o vício de ilegalidade por erro sobre a responsabilidade pelo pagamento do imposto”²³¹.

Quanto à sua real incidência subjetiva, o tribunal arbitral concluiu que a operação subjacente à TSC se enquadraria na definição de prestação de serviços de pagamento, enquadrável na verba 17.3.4 da TGIS. Assim, a TSC assenta no pagamento de bens ou serviços através de um cartão de crédito, integrando-se no denominado “sistema quadripartido” onde intervêm o ordenante (titular da conta da qual se efetua o pagamento), o beneficiário do pagamento, o emitente do cartão e o adquirente (disponibilizando o terminal de pagamento ao beneficiário)²³². Sendo que a TSC é paga pelo beneficiário do pagamento (neste caso, o comerciante) ao adquirente por este assumir o risco inerente ao pagamento com cartões, o tribunal arbitral conclui que o adquirente se apresenta como um prestador de serviços de pagamento, não tendo dúvidas quanto à qualificação da operação em causa e a correspondente sujeição a IS²³³.

Quanto à violação do princípio da capacidade contributiva, pode-se verificar que o entendimento do tribunal arbitral quanto a esta temática versus princípio é claro, através da análise do acórdão acima. A tributação incide sobre uma comissão paga pelo beneficiário do pagamento por força do aumento do seu capital disponível e depositado no banco, representando, assim, um incremento na capacidade contributiva do comerciante. Espera-se para ver casos semelhantes ou próximos desenvolvimentos em relação a esta da TSC e possíveis repercussões.

²³¹ Fernando Silva, Pedro Braz e Tiago Neves, *IS – Sujeição a imposto de selo da taxa de serviço do comerciante (Sentença do Tribunal Arbitral de 7 de dezembro, Processo n.º 756/2016-T)*. Garrigues, 2018, p. 7. Disponível através do link: <http://www.garrigues.com/sites/default/files/documents/newsletter-fiscal-portugal-janeiro-2018_0.pdf>.

²³² Idem.

²³³ Veja-se exatamente o decidido através das conclusões do acórdão em causa: Acórdão do Centro de Arbitragem Administrativa, op. cit., 7 de dezembro de 2017.

3.4.2 O caso da contribuição extraordinária sobre o setor energético (CESE)

De entre as medidas de carácter fiscal incluídas na Lei do Orçamento do Estado para o ano de 2014 (através da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro), à semelhança de outros setores específicos já tributados, consta a criação de uma contribuição extraordinária sobre o setor energético (CESE), começando a vigorar a partir de 1 de janeiro de 2014, com o objetivo de arrecadar receita para o Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Setor Energético (FSSSE). Esta contribuição era devida pelas pessoas singulares ou coletivas que integrassem o setor energético nacional, sendo que a taxa da contribuição extraordinária incidiria sobre o valor dos elementos do ativo dos sujeitos passivos (ou no caso das atividades reguladas, a contribuição incidiria sobre o valor dos ativos regulados), a taxa da contribuição extraordinária era, dependendo de certos fatores, de 0,285%, 0,565% ou 0,85%. Aquando da sua entrada em vigor, ao nível da incidência objetiva da nova contribuição sobre os elementos do ativo, levantaram-se questões relevantes no domínio da constitucionalidade desta regra, nomeadamente quanto ao eventual desrespeito dos princípios da tributação das empresas pelo lucro real, da capacidade contributiva e da igualdade, consagrados constitucionalmente²³⁴.

Passados 4 anos desde a sua inserção, a CESE tem sido bastante contestada pelas várias empresas presentes no setor energético em Portugal, entre as quais, a REN, a Galp, e mais recentemente, a EDP, tendo optado pela via judicial, ao fim de três anos a pagar o imposto. A REN tem liquidado todos os anos cerca de 25 milhões de euros relativos à taxa aplicada aos seus ativos de transporte de energia (e em breve terá também ativos de distribuição, após ter adquirido a EDP Gás), tendo já contestado o imposto, considerando-o ilegal. A Galp optou logo de início pela via judicial, entregando as correspondentes garantias bancárias para não entrar em situação de incumprimento fiscal e provisionando os encargos com a CESE (no final de 2016, segundo o relatório e contas da companhia, estavam provisionados 52 milhões relativos à CESE original e 162 milhões relativos à CESE 2²³⁵). Entre 2014 e 2016, foram cobrados, a título de CESE, 282 milhões de euros,

²³⁴ Serena Neto, Ana Rocha e Joana Lança, *Contribuição (extraordinária) sobre o sector energético*. PLMJ, Sociedade de Advogados, RL, 2014. Disponível através do link: <https://www.plmj.com/xms/files/newsletters/2014/Janeiro/CONTRIBUICAO_-EXTRAORDINARIA-_SOBRE_O_SECTOR_ENERGETICO.pdf>.

²³⁵ A medida projetada inicialmente começou por abranger a produção de eletricidade, acabando por alargar-se a ativos de distribuição e transporte de energia, bem como a ativos de refinaria. Passado pouco

ficando pendentes de cobrança 181,9 milhões. A diferença entre o valor apurado para liquidação e o valor efetivamente liquidado poderá aumentar, tendo em conta a posição litigiosa assumida pela EDP²³⁶.

Veja-se, a propósito desta temática versus princípio da capacidade contributiva, o acórdão do CAAD, Processo n.º 312/2015-T, de 7 de janeiro de 2016²³⁷. Neste processo, uma certa empresa, a requerente, alegava que a CESE era um imposto e que a sua incidência, quer subjetiva quer objetiva, violava, entre outros que contesta, o princípio da capacidade contributiva, ou seja, entendia-se que a requerente fundamentava a ilegalidade e inconstitucionalidade da liquidação em causa, maioritariamente, através da “(...) qualificação do tributo como um imposto”. Ora, o tribunal arbitral, quanto a esta alegação por parte da requerente, analisou a contribuição extraordinária pormenorizadamente, passando desde a sua entrada em vigor, pelas suas características, fundamentos, aliado às várias doutrinas sobre contribuições, taxas e impostos e as suas características distintas e fundamentações²³⁸. Pelo o que sublinhou: “Ora, reconduzindo-se a CESE, (...), à categoria das contribuições financeiras, está o tribunal arbitral dispensado de apreciar os fundamentos apresentados pelas partes respeitantes à qualificação daquele tributo como um imposto, designadamente, a violação dos princípios da capacidade contributiva na sua vertente de igualdade material (...). (...) o tribunal arbitral irá circunscrever a sua análise aos argumentos expendidos pela Requerente e pela Requerida quanto à qualificação da CESE como uma contribuição financeira, mormente, a respetiva conformidade, ou não, com os princípios da equidade e da proporcionalidade”. Consequentemente, o tribunal arbitral veio julgar improcedente as alegações da requerida, quanto à violação do princípio da capacidade contributiva.

Assim, em jeito de conclusão e fazendo uma apreciação crítica a este caso da CESE, muito através do que o CAAD veio pronunciar, entende-se que a CESE seja qualificada como uma contribuição financeira, e não como um tributo/imposto. Veja-se, de forma

tempo após a entrada em vigor da CESE, no caso da Galp, estendeu-se aos contratos de aprovisionamento da mesma com a Nigéria e a Argélia, esta medida ficou conhecida como a CESE 2.

²³⁶ Ana Brito, *Taxa sobre as empresas do sector energético mantém-se*. Público, 2017. Disponível através do link: <https://www.publico.pt/2017/10/12/economia/noticia/taxa-sobre-as-empresas-do-sector-energetico-mantemse-1788717>».

²³⁷ Acórdão do Centro de Arbitragem Administrativa, Processo n.º 312/2015-T, de 7 de janeiro de 2016. Disponível através do link: <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=16&id=1479>».

²³⁸ Para uma melhor análise e entendimento do exposto pelo tribunal, veja-se o que o próprio escreve e argumenta no acórdão em causa.

muito sucinta, a Tabela 2.3., onde se verifica um breve resumo dos diversos tipos de tributos e os critérios a que lhes estão subjacentes.

Tabela 2.3 Os diversos tipos de tributos e os seus critérios

Tributo		Estrutura	Crítério (medida)
Imposto		Unilateral	Capacidade contributiva
Taxa		Bilateral	Prop. prestação/contraprestação
Contribuição	Especial	Unilateral	Capacidade contributiva
	Financeira	Bilateral	Prop. prestação/contraprestação

Fonte José Casalta Nabais²³⁹

Sobre esta temática pode-se entender, através da Tabela anterior, que na divisão dos tributos, encontra-se no sistema tributário português dois tipos de contribuições entre a figura dos impostos e a figura das taxas: as contribuições especiais e as demais contribuições financeiras. As contribuições têm de comum “(...) não se reportarem seja a normais detentores de capacidade contributiva como nos impostos, nem a destinatários de específicas contraprestações como nas taxas, mas antes a grupos de pessoas ligados seja por uma particular manifestação de capacidade contributiva decorrente do exercício de uma atividade administrativa (nas contribuições especiais), seja pela partilha de uma específica contraprestação de natureza grupal (nas demais contribuições financeiras)”²⁴⁰. Assim, pelo que atrás foi analisado, a CESE configura-se, também em sintonia com entendimento do tribunal arbitral, como uma contribuição financeira, e assim, a figura de uma possível violação do princípio da capacidade não se confirma. Espera-se que seja interessante o desfecho dos processos judiciais em curso e quais as implicações da CESE para o princípio da capacidade contributiva, em termos do que o TC ainda poderá vir a decidir com esses processos.

²³⁹ José Casalta Nabais, op. cit., 2015, p. 51.

²⁴⁰ Idem.

3.4.3 O caso do adicional ao imposto municipal sobre imóveis (AIMI)

A Lei do Orçamento do Estado para 2017 (através da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro de 2016) veio confirmar a entrada em vigor, a partir do dia 1 de janeiro de 2017, de um adicional ao IMI (AIMI), o qual, após a dedução dos encargos de cobrança, constitui receita do Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social, conforme previsto no n.º 2 do artigo 1.º do Código do IMI. Um dos principais princípios da ordem jurídica portuguesa é o princípio da igualdade, aliado ao princípio da capacidade contributiva, que impõe que seja tratado de forma igual o que é igual e de forma desigual o que é desigual. Foi, aliás, através deste raciocínio que o TC declarou inconstitucional a já extinta verba 28.1 da TGIS²⁴¹.

O AIMI – que faz desaparecer a tributação em IS (verba 28.1) dos prédios urbanos para habitação ou terrenos para construção com VPT superior a 1 milhão de euros – terá como sujeitos passivos as pessoas singulares, coletivas que, a 1 de janeiro de cada ano, figurem nas matrizes como proprietários, usufrutuários ou superficiários de bens imóveis situados em território português classificados como “habitacionais” ou “terrenos para construção”, sendo que se exclui do campo de incidência do AIMI, os prédios urbanos classificados como “comerciais, industriais ou para serviços” e “outros”, excluindo-se, ainda, relativamente à incidência subjetiva deste imposto, as empresas municipais relativamente a quaisquer imóveis. O valor tributável do imposto corresponderá à soma dos VPT dos prédios habitacionais ou terrenos para construção situados em território português de que o sujeito passivo seja titular. Esta soma deverá ser deduzida da quantia de 600.000 euros, sempre que o sujeito passivo seja uma pessoa singular ou uma herança indivisa. Já no caso de pessoas singulares casadas ou em união de facto, existirá a opção pela tributação conjunta do AIMI, o que permitirá uma dedução de 1,2 milhões de euros²⁴².

Na sua primeira configuração, o AIMI previa a aplicação de uma taxa única de 0,3% ao valor tributável apurado, mas contrariamente ao que inicialmente se pensava, a configuração aprovada, com vista a assegurar uma maior progressividade do imposto,

²⁴¹ António Gaspar Schwalbach e Sara de Almeida, *Adicional ao IMI: o que nasce torto...*. Diário Imobiliário, 2017. Disponível através do link: «<http://www.diarioimobiliario.pt/Opiniao/Adicional-ao-IMI-O-que-nasce-torto>».

²⁴² Equipa fiscal PLMJ – *O (novo) adicional ao IMI: o imposto sobre a fortuna imobiliária*. PLMJ, Sociedade de Advogados, RL, 2016. Disponível através do link: «https://www.plmj.com/xms/files/newsletters/2016/dezembro/O_-Novo-_Adicional_ao_IMI.pdf».

estabeleceu-se uma taxa de 0,4% para as pessoas coletivas e uma taxa de 0,7% para as pessoas singulares e heranças indivisas sempre que o valor tributável não seja superior a 1 milhão de euros. Nos casos em que o valor tributável seja superior a 1 milhão de euros (ou 2 milhões para os sujeitos passivos casados ou em união de facto que tenham optado pela tributação conjunta), seria aplicável uma taxa marginal de 1%. De salientar que a aprovação do AIMI prevê a sua dedução em sede de IRS e de IRC para os sujeitos passivos. Com todas as alterações à proposta inicial, visava-se assegurar a ausência de impacto na atividade económica, uma maior progressividade do imposto e, bem assim, reforçar a tributação do património imobiliário detido por entidades residentes em paraísos fiscais. Acontece que, uma vez avaliada a versão final do AIMI, conclui-se que estamos perante um efetivo imposto sobre a fortuna imobiliária, resultando que esta configuração do AIMI o aproxima da anterior tributação em Imposto do Selo para imóveis com VPT superior a 1 milhão de euros²⁴³.

A este adicional, e em relação à sua incidência sobre a globalidade VPT dos imóveis de cada proprietário, quando este fosse superior a 600 mil euros para solteiros e superior a 1,2 milhões de euros no caso dos casados, José Casalta Nabais tem muitas dúvidas quanto à constitucionalidade da norma porque isto acontece “apenas porque não fizeram atempadamente uma declaração efetivamente inútil e sem qualquer possibilidade de a apresentarem depois”. E questiona-se se esta exigência não viola os artigos 13.º, 103.º e 104.º da CRP, acrescentando que, “ao contrário do que sucede no IRS, em que pode ser vantajoso [optar] pela tributação separada”, no AIMI “não faz o menor sentido”, uma vez que “a tributação separada implica sempre ser tributado em vez de não ser tributado ou ser tributado em dobro”²⁴⁴.

António Schwalbach e Sara de Almeida (2017) não compreendem a razão do regime presumir a tributação individual, quando, na maioria dos casos, a tributação conjunta seria mais favorável aos contribuintes, defendendo até que não há outro intuito da tributação separada senão a necessidade de obter receita às expensas dos contribuintes que desconheciam a Lei, pelo que apontam como solução a tributação conjunta como regime regra. Acrescentam que muitos contribuintes menos atentos a todas as alterações

²⁴³ António Gaspar Schwalbach e Sara de Almeida, op. cit., 2017.

²⁴⁴ Agência Lusa, *Liquidação do adicional ao IMI a casados que não optaram pela tributação conjunta é ilegal*. Diário de Notícias, 2017. Disponível através do link: <<https://www.dn.pt/lusa/interior/liquidacao-do-adicional-ao-imi-a-casados-que-nao-optaram-pela-tributacao-conjunta-e-ilegal---fiscalistas-8695978.html>>.

legislativas ocorridas durante o ano foram surpreendidos com a notificação da liquidação do AIMI a pagar por não terem exercido a mencionada opção no tempo devido, ou seja, com esta situação, pelo mero incumprimento de uma obrigação declarativa, os contribuintes poderão ficar sujeitos a um novo imposto de valor elevado, sendo que tal não sucederia se o regime regra fosse o da tributação conjunta. É de conhecimento geral que a obrigação de pagamento de impostos deve ser transversal a todos os contribuintes, na medida dos seus rendimentos ou existência de património. No entanto, os autores supra esperam que “(...) as regras que disciplinam a criação e cobrança de impostos sejam claras e que não contenham «subterfúgios» que tornem a tributação mais gravosa apenas porque os contribuintes não exerceram determinada opção”, pelo que defendem que, com esta situação, estamos “(...) perante uma tributação que viola o princípio da igualdade e da capacidade contributiva. Vícios que não serão afastados com o argumento de que o contribuinte não selecionou a opção conveniente na altura devida. Assim, cremos que a única forma de emendar a mão neste ponto será fazer aprovar uma correção à lei inicial que permita o exercício da opção da tributação conjunta numa primeira fase para as liquidações já emitidas e, numa segunda, tornar a tributação conjunta como o regime regra”²⁴⁵.

Outra situação “irregular” com o AIMI passa pela aplicação da orientação que a administração fiscal que veio explicitar com o caso de como o imposto se aplicaria às situações especiais em que os imóveis inscritos nas matrizes prediais, quando estes não têm associado o Número de Identificação Fiscal (NIF) do contribuinte. Nestes casos, é considerado o titular que consta do verbete, sendo aplicado a taxa prevista para as pessoas coletivas, mesmo que o contribuinte em causa seja uma pessoa singular. Rogério Fernandes Ferreira, ex-secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, põe em causa a orientação dada pela administração fiscal aos serviços, não compreendendo o motivo desta imposição, como, também, diz estar-se perante uma violação “dos princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva”. Fernandes Ferreira defende que não há razão para a administração fiscal impor este tratamento, porque a mesma verifica – ou pode verificar – pelo verbete que se trata de uma pessoa singular, e se está habilitada a identificar o titular pelo verbete “(...) o tributar como se de pessoa coletiva se tratasse, caso o contribuinte seja pessoa singular não se alcança motivo para tal imposição”. Pelo que entende que a tributação das pessoas singulares de acordo com o

²⁴⁵ António Gaspar Schwalbach e Sara de Almeida, op. cit., 2017.

regime aplicável às pessoas coletivas, “parece constituir novo pecado praticado pelo legislador, por violar os princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva e por poder constituir novo imposto-sanção, sendo medida que o Estado de Direito não deverá também tolerar”²⁴⁶.

Passado um ano desde a sua implementação, polémica, diga-se de passagem, já há pronúncias do CAAD sobre esta temática. Veja-se, por exemplo, um acórdão deste tribunal arbitral: Processo n.º 687/2017-T, de 04 de julho de 2018²⁴⁷.

Neste acórdão, as requerentes são sociedades mobiliárias cujo objeto social compreende a compra, venda e arrendamento de bens imóveis, detendo para esse efeito um elevado património imobiliário. Defendiam que as liquidações de AIMI a que foram sujeitas padeciam de vício de violação de lei, por erros nos pressupostos de facto e de direito e, como tal, deveriam ser anuladas. Sabe-se que a criação do AIMI visou exigir um maior esforço fiscal dos contribuintes que, alegadamente, revelem índices de riqueza mais elevados, configurando-se, assim, como um tributo de natureza pessoal que incide sobre a riqueza imobiliária urbana. Assumindo um carácter progressivo, o AIMI incide sobre a riqueza materializada no direito de propriedade, de usufruto ou de superfície sobre determinados prédios urbanos, situados em território português. Resulta, por exclusão, da redação do artigo 135.º -B do CIMI que apenas se subsumem às regras de tributação deste Adicional os prédios urbanos afetos a fins habitacionais e os terrenos para construção, tal como definidos no artigo 6.º do CIMI.

Resumidamente, as requerentes não aceitavam que a AT, através dos atos de liquidação, tenha considerado, no apuramento dos VPT sujeitos a AIMI, “terrenos para construção” cuja potencial utilização coincide com fins “comerciais, industriais ou serviços”. Uma vez que o objeto social das mesmas estava circunscrito à realização de operações relacionadas com a exploração onerosa de bens imóveis (atividades de compra, venda, construção, arrendamento, etc.), a detenção de imóveis assume uma função instrumental na

²⁴⁶ Pedro Crisóstomo e Rosa Soares, *Situações especiais no “novo IMI” levantam mais dúvidas de constitucionalidade*. Público, 2017. Disponível através do link: <<https://www.publico.pt/2017/09/18/economia/noticia/situacoes-especiais-no-novo-imi-levantam-mais-duvidas-de-constitucionalidade-1785734>>.

²⁴⁷ Acórdão do Centro de Arbitragem Administrativa, Processo n.º 687/2017-T, de 4 de julho de 2018. Disponível através do link: <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=AIMI&s_artigos=&s_texto=&id=3452>

prossecução da atividade económica destas sociedades, defendendo que tais imóveis seriam necessários/imprescindíveis à realização do objeto social das mesmas. Na aplicação do AIMI ao património imobiliário detido por aquelas entidades não se encontrava verificado o pressuposto essencial de tributação: de que a propriedade daqueles imóveis constitui um indício de uma acrescida capacidade contributiva ou de riqueza. Alegavam que a aplicação do AIMI a imóveis detidos por estas entidades, penalizava de forma injustificadamente agravada este setor de atividade, em detrimento dos restantes, pelo que as entidades deste setor assumiriam, deste modo, uma oneração adicional em relação à generalidade das sociedades, com base num “hipotético índice de capacidade contributiva” que não tem correspondência com a realidade.

Alegavam que se tornava inevitável constatar as evidentes semelhanças entre a revogada verba 28.1 da TGIS e o regime legal do AIMI, pelo que os temas de constitucionalidade suscitados no âmbito dessa mesma verba não terão sido eliminados com a sua revogação, sendo os mesmos agora discutíveis em matéria de AIMI. Defendiam que à semelhança do que sucedia com a verba 28.1 da TGIS, o legislador confundiu manifestações de riqueza com fatores de produção daquela riqueza, ao promover uma tributação cega em AIMI, não apenas na esfera dos sujeitos passivos que apresentem robustez económica para suportar a carga fiscal deste adicional, efetivamente detentores de uma capacidade económica superior, mas também na esfera de entidades cuja detenção dos imóveis constitui um meio à prossecução e sustentação das suas atividades económicas.

A AT, por sua vez, defende, contrariamente ao que as requerentes alegam, que o legislador afastou da incidência os prédios urbanos classificados como “industriais, comerciais ou de serviços” e “outros”, mas optou expressamente por manter outros prédios que também integram o ativo das empresas, como sejam os classificados como habitacionais ou os terrenos para construção, ao não os incluir na delimitação negativa consagrada, não garantindo em todos os casos que “os prédios urbanos afectos às atividades económicas não estariam sujeitos a tributação em AIMI”. Acrescenta que à data da tributação em AIMI dos terrenos para construção, só caberia atender à própria realidade do terreno, tal como o mesmo é legalmente caracterizado, e tendo em conta o VPT constante da matriz, não uma edificação futura, com a conseqüente espécie de prédio urbano que venha a surgir subsequentemente, incluindo as frações autónomas ou andares

suscetíveis de utilização independente que eventualmente venham a existir, as quais, verdadeiramente, “são meras abstrações virtuais de situações não constituídas nem jurídica, nem factualmente”. Pelo que defende que não é nem pertinente, nem conforme com o princípio da igualdade fazer relevar, para efeitos de um juízo de conformidade constitucional do AIMI, a eventual componente da futura edificação em causa no terreno para construção, porquanto o único VPT constante da matriz nos termos do CIMI sobre que incide a tributação anual em AIMI é o VPT do próprio terreno para construção existente e não o daquelas frações ainda inexistentes, cujo VPT apenas surgirá quando se deparar, após a construção, com um prédio urbano afeto a serviços, indústria ou comércio e não já com um terreno para construção. E assim, não caberia qualquer hipótese de julgamento de inconstitucionalidade do AIMI com base na violação do princípio da igualdade partindo-se de premissas que se baseiam numa comparação entre situações incomparáveis.

O tribunal arbitral, para este caso, analisou a tributação em AIMI dos terrenos para construção, pelo disposto dos artigos 135.º-A e B. Entende o tribunal que seria inconsistente com a necessária e pretendida unidade do sistema jurídico, interpretar tal artigo de maneira diferente, no sentido de que todo o terreno para construção estaria sujeito a AIMI, independentemente do fim a que o mesmo se destine. Defende até que é “absolutamente contrário ao espírito do legislador que, para efeitos de aplicação daquele imposto, o intérprete se abstraísse do fim a que o terreno para construção está destinado, sendo, por isso, irrelevante que esteja em causa a habitação – único a que os prédios edificados estão sujeitos – ou não”. Cingiu-se, também, ao disposto no artigo 9.º do C. Civil, pelo que a interpretação não deve restringir-se à letra da lei, “mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, o que tem plena aplicação nas normas fiscais, como determina o n.º 1 do artigo 11.º da LGT.”. Pelo que se deverá interpretar de “forma extensiva” a exclusão prevista no n.º 2 do artigo 135.º -B do CIMI relativa aos prédios urbanos classificados como comerciais, compreendendo, assim, a intenção legislativa de aí incluir, nessa exclusão, os terrenos cuja construção esteja destinada ao mesmo fim. Decide assim que, o terreno em construção em causa, destina-se a “comércio”, tendo sido avaliado como tal, e assim, a liquidação de que foi sujeita é ilegal.

Quanto à inconstitucionalidade do AIMI, o tribunal arbitral, sublinha o espírito do legislador, que para o caso, apenas pretende tributar os prédios classificados como habitacionais, abstendo-se de fazer incidir AIMI sobre os demais. Tomou, assim, uma medida de distinção do que é desigual, fazendo uma opção cuja justificação parece clara: não aumentar a carga fiscal sobre os sectores produtivos, visando as necessidades de investimento e de crescimento económico. Acrescenta, por outro lado, que os prédios destinados à habitação constituem bens de fruição, deles se podendo dizer que a sua acumulação ou elevado valor, revelarão um maior índice de fortuna e, como tal, de maior capacidade contributiva. E, mais relevante ainda, concorda com as requerentes, na medida em que há similitude do regime legal do AIMI com o da revogada verba 28.1 da TGIS. Faz menção a uma decisão anterior, do mesmo tribunal, em relação a esta verba, a saber (Processo n.º 507/2015-T)

é inequívoco que as empresas que se dedicam à comercialização de terrenos para construção ficam com uma oneração adicional significativa em relação à generalidade das empresas, com base num hipotético índice de capacidade contributiva que não tem necessariamente correspondência com a realidade, pois a imposição da tributação não tem qualquer relação com o rendimento real da actividade desenvolvida pelas empresas e onera-as mesmo que tenham resultados negativos, acentuando-se a tributação, cumulada anualmente, precisamente em situações em que, por inêxito da actividade de comercialização, os terrenos são detidos por vários anos e, por isso, menos justificação haveria para a imposição de uma tributação adicional, privativa deste tipo de empresas.

Por outro lado, não se vislumbra também qualquer razão para distinguir entre as empresas que comercializam terrenos para construção de edifícios habitacionais e as que comercializam terrenos para outras finalidades.

Por isso, também desta perspectiva, a verba 28.1 da TGIS materializa uma discriminação negativa injustificada das empresas comercializadoras de terrenos para construção, o que implica a sua inconstitucionalidade material, por ofensa do princípio da igualdade.

Sublinha que o disposto anteriormente pode ser aplicável agora em sede de AIMI. Faz-se servir, também, do que o TC já tinha concluído anteriormente (Acórdão do TC n.º 250/2017, de 24-05-2017), dizendo que está em causa uma violação do princípio da igualdade tributária “(...) porque não respeita a diferente capacidade contributiva dos proprietários dos prédios sobre os quais incide, atingindo indiscriminadamente contribuintes com e sem a força contributiva necessária para suportar o imposto, quer porque as diferenciações que introduz entre os que são abrangidos e excluídos do seu âmbito de incidência não são proporcionais, sendo inadequadas para satisfazer o fim visado pela norma, que é o de tributar de forma agravada os patrimónios imobiliários de maior valor em termos que satisfaçam «princípio da equidade social na austeridade»”.

Por fim, em jeito de conclusão, e sem deixar de fazer uma breve apreciação deste caso, até hoje, ainda não há qualquer pronúncia do TC quanto a inconstitucionalidade ou possível violação do princípio da capacidade contributiva. No entanto, pela jurisprudência do CAAD já é possível encontrarmos alguns entendimentos e decisões sobre esta temática, ainda que sejam poucos. Assim, através do acórdão acima analisado, observa-se que o AIMI se afigura como uma violação ao princípio da igualdade tributária e da capacidade contributiva. Este Adicional é alvo de diversas opiniões públicas, e quase todas apontam este novo imposto como substituto do seu antecessor (verba 28.1 da TGIS), considerado inconstitucional pelo TC. Esta ideia é reforçada, desde já pelas pronúncias do CAAD, que para além do caso supra analisado, de salientar um outro exemplo de pronúncia do AIMI em acórdão: ora veja-se o Acórdão do CAAD, Processo n.º 425/2016-T, de 3 de abril de 2017²⁴⁸. Apesar de serem breves as menções do AIMI, sublinha-se, efetivamente, que “(...) a redação da norma do AIMI, que se considera vir “substituir” a verba 28.1 da TGIS, porque precisamente nela o legislador mantém a opção clara pela tributação dos terrenos para construção, enquanto tal”²⁴⁹, pelo que se verifica que o legislador pretende manter as ideias antigas da antiga verba 28.1 para o “fresco” novo AIMI. Assim, pelas situações acima descritas e através de toda a análise anterior, percebe-se que ainda poderá vir a ser uma temática bastante discutida nos próximos tempos, pelo que pode vir a ser necessário a intervenção do TC neste assunto. Uma vez que se pretende que o sistema fiscal português seja justo e que tenha fundamentos no

²⁴⁸ Acórdão do Centro de Arbitragem Administrativa, Processo n.º 425/2016-T, de 3 de abril de 2017. Disponível através do link: «<https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=25&id=2608>».

²⁴⁹ Idem.

princípio da igualdade e da capacidade contributiva, esta alteração recente e introdução deste novo imposto, apesar de semelhança (ou de substituição!) à – já extinta – verba 28.1 da TGIS, espera-se que estas situações sejam resolvidas para verdadeira justiça e igualdade em matéria tributária.

4. Conclusões

Resultado do direito constitucional, nascem os designados princípios constitucionais fundamentais, conduzindo, conseqüentemente, aos princípios estruturantes do estado constitucional, do estado português e de ordem jurídica constitucional. Derivado do disposto no n.º 1 do artigo 103.º da CRP, verifica-se que, para um certo Estado, a prioridade passa por, através da política fiscal, promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento. Entende-se que o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza, e, como todos os direitos implicam custos, este artigo consagra o dever fundamental de pagar impostos.

Uma vez que os valores constitucionais não se esgotam e não se restringem apenas a princípios como o da legalidade ou da segurança jurídica, observa-se que a institucionalização do Estado e a sua própria constitucionalidade, colocam em evidência princípios como a igualdade fiscal, a capacidade contributiva e a justiça social, e estes não podem ser sacrificados. Portanto, pede-se aos sistemas fiscais modernos que possam colocar cada vez mais em evidência estes valores de forma a alcançar um justo equilíbrio na ponderação dos valores da segurança e da justiça.

Como objetivo principal desta dissertação pretendia-se analisar o princípio da capacidade contributiva, bem como alguns pontos chave a nível de conceito, como pressuposto ou critério, em matéria de igualdade na tributação.

Enquanto conceito, pode-se verificar que a própria expressão “capacidade contributiva” tem um entendimento que é intuitivo, sugere algo como “capacidade de pagar”. Apesar de algumas semelhanças a outras expressões, entende-se através da capacidade contributiva que, os contribuintes, deverão pagar o mesmo imposto aqueles que demonstram a mesma capacidade de pagar, devendo pagar impostos distintos todos aqueles que tenham diferentes capacidades de pagar. Ainda assim, não se consegue dissipar todas as dúvidas inerentes ao seu significado e/ou interpretação.

Um dos traços específicos e essenciais do princípio da capacidade contributiva é a ideia de limitação ao poder de tributar, dito de outra forma, a capacidade contributiva atuará contendo e restando uma tributação excessiva, com efeitos potencialmente destrutivos, podendo ultrapassar o poder económicas do contribuinte, debilitando sua subsistência.

Outro traço que se pode sublinhar, inerente ao princípio da capacidade contributiva, é a rejeição do princípio da equivalência. O ponto forte do princípio está em sujeitar a repartição do imposto a uma lógica de solidariedade, pelo que se pressupõe que se afaste a lógica comutativa que é característica da equivalência. Assim, quando se apela à ideia da capacidade contributiva como critério da imposição fiscal, pretende-se, antes do mais excluir o critério do benefício ou equivalência.

Outro traço importante associado ao princípio da capacidade contributiva passa, não pelo que o princípio possa proibir, mas sim, o que impõe ao legislador tributário. Ou seja, o princípio da capacidade contributiva exige que o imposto incida sobre as manifestações de riqueza e que estas lhe fiquem sujeitas, e assim, o imposto corresponda à força económica de quem o paga, incidindo sobre as realidades económicas relevantes, como por exemplo o rendimento, o património e o consumo. De notar que o legislador tributário fará recair sobre estas três realidades económicas a tributação, mas terá que excluir as realidades desprovidas de valor económico, aqui fala-se da simples existência do contribuinte. Ainda assim, esta ideia não é consensual, havendo alguns autores, e respetiva doutrina, que afirmam que é difícil encontrar o derradeiro critério sobre a incidência da tributação, defendendo que se devia excluir de tributação os salários e os lucros, de forma a garantir um mínimo de subsistência, e apenas tributadas as rendas fundiárias e o rendimento utilizado nos consumos de luxo.

Ainda assim, apesar de o princípio da capacidade contributiva possa não ter o seu conteúdo determinado, a maior parte da doutrina e entendimentos dos tribunais defendem que se deve reconhecer o princípio como direito fundamental do contribuinte. Sendo a capacidade contributiva o pressuposto, o limite máximo e parâmetro da tributação.

Desde o aparecimento dos impostos que, por parte do Estado, existe um cuidado extremo na cobrança dos mesmos, aliado à preocupação suportada não apenas pela necessidade de obtenção de receitas financeiras que são necessárias ao cumprimento de objetivos do sistema fiscal, mas também pelo cuidado a ter para com a manutenção da equidade desse mesmo sistema fiscal e do respeito pelo princípio da capacidade contributiva dos contribuintes. Através da análise à evolução histórica do conceito da capacidade contributiva, pode-se verificar que sempre houve um entendimento e consciência geral deste. Nos tempos antigos e bíblicos, tem-se várias referências aos impostos, ou melhor, ao seu antecessor, o tributo, que nesta altura entendia-se como sendo as exigências patrimoniais por parte dos detentores do poder. Verifica-se uma característica punitiva do

tributo. Na sua essência, o vencido suportava os custos das guerras e sua manutenção e o vencedor estaria exonerado da obrigação de pagamento de tributos, apesar de sujeito ao serviço militar, estas práticas encontram-se no decurso da história, entre as mais determinadas antigas civilizações como no Egipto, entre os babilónios, o império persa, os gregos, os assírios, os romanos, etc. Por isso, nesta época, verifica-se que não havia uma organização na forma de tributar ou da obrigação de contribuir, não se verificava a existência de um sistema sujeito a regras de direito ou de justiça. As contribuições eram aferidas normalmente por capitação, por volume de produtos do usufruto de bens do património real ou por penalização imposta aos vencidos da guerra. Assim, os tributos eram exigidos com fundamento na vontade do soberano, da autoridade, do detentor do poder, no costume local e na ação dos mais influentes.

Durante a época clássica, começa-se a estabelecer um conjunto de ideais sobre o sistema fiscal, de forma a promover com melhor clareza, estabilidade, moderação e justiça no estabelecimento e administração do imposto, também para proteger os interesses económicos de todos, muito devido às repúblicas italianas e à sua ideia do renascimento. Assim, vemos a origem do imposto como um custo devido ao Estado como contraprestação da segurança, a ser tributado segundo a capacidade contributiva revelada e de acordo com um lado esquema de progressividade.

Já com a Revolução Industrial, note-se que o imposto, nesta época, teve uma nova função: a de realização de justiça social, tornando-se necessário defender os patrimónios para além da proteção das pessoas. Assim, exige-se um novo papel da fiscalidade, ligado à ideia de capacidade contributiva, passou-se a compreender melhor a forma mais precisa de concretização da justiça, pelo que, no âmbito da tributação pessoal, passando-se a recorrer às taxas progressivas, de forma a que aqueles que tivessem mais poder económico pagassem mais do que proporcionalmente em relação aos pobres. Conclui-se que é durante esta época que se começa a formular a ideia, que perdura até aos dias de hoje, do princípio da capacidade contributiva, isto é, o imposto passa a representar-se como um dever de solidariedade, como uma exigência de intervenção do Estado a nível económico e social.

A época contemporânea é difícil de se caracterizar, muito devido à revolução tecnológica que se tem vivido até aos dias de hoje, ainda assim, pensamento que predominava no século XIX passava pela ideia de finalidade coletiva, pressuposto, limitação e destino de parte dos direitos e interesses individuais. Quanto ao imposto, conclui-se que se assumia

como um relevante instrumento de promoção económica e social e de realização de justiça ao princípio da capacidade contributiva. Encontrou-se um critério dominante de igualdade tributária, fazendo-se do sistema fiscal um instrumento de distribuição de riqueza e marginalizando-se o princípio do benefício, pelo que se nota que o centro financeiro e político era constituído pelos impostos pessoais sobre o rendimento, de carácter progressivo e assentes no princípio da capacidade contributiva.

Por fim, na nossa época, finais do século XX e início do século XXI, caracteriza-se pela excessiva tributação sobre rendimentos pessoais e sobre o trabalho, e que ao longo dos anos tem se acentuado esse aumento da carga fiscal, o que motivou a procura de meio alternativos de tributação. Houve, de igual forma, uma preocupação com a deslocalização nociva das atividades económicas, combatendo os paraísos fiscais e as práticas de concorrência fiscal e regulamentando os diversos aspetos associados ao comércio eletrónico e à economia digital. A evolução acelerada da economia digital tornou incerta e de difícil aplicação as regras de tributação concebidas propositadamente para ambientes em que estabelecimentos físicos realizam operações por meio das quais bens ou serviços tangíveis circulam de forma livre de um lado para outro. Já as operações realizadas no espaço virtual, chamaram à atenção das autoridades fiscais, porque, para além de serem bastante lucrativas, e assim, demonstradoras de elevada capacidade contributiva, estas operações, pela sua intangibilidade, ampliaram as possibilidades de planeamentos fiscais agressivos.

Ao longo dos anos, tem-se verificado algumas intervenções por parte da UE, entre as quais, as mais recentes, pela “mão” da OCDE, para resistir aos planeamentos fiscais abusivos, o Projeto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) e, a nível da digitalização da economia, a comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho: COM(2018) 146. Conclui-se que, nos nossos tempos, existem muitos desafios para a nova fiscalidade com este fenómeno da economia digital tem vindo a “pedir”, pressupõe-se que o princípio da capacidade contributiva estará muito presente nos debates por toda a comunidade europeia e internacional, e que, como já se verificou, tem tomado algumas posições relativamente a alguns pontos chave. Ainda assim, apesar do princípio ter as suas lacunas, a solução não passará pelo esgotamento deste princípio, mas sim, quanto muito, haverá um novo reequilíbrio dos seus critérios. Assim, é com muito interesse que estaremos atentos aos próximos desenvolvimentos deste século em torno deste princípio da capacidade contributiva.

Quanto à “presença” do princípio da capacidade contributiva no nosso sistema fiscal, verifica-se que este teve sempre consagrado nas mais variadas cartas e textos constitucionais, ou, quanto muito, sempre houve um cuidado e preocupação com o disposto, sendo que, inicialmente em muitos desses textos, vê-se a expressão “na proporção dos seus haveres” ou “conforme os seus haveres”. Apesar de semelhança, note-se que a alteração terá ficado a dever-se à preocupação de não se deixar nenhuma indicação constitucional que pudesse apontar para um sistema fiscal exclusivamente proporcional, isto é, sem lugar para impostos de taxa progressiva. Com a Constituição de 1976, que até aos dias de hoje vigora, não está explicitamente estabelecido o princípio da tributação “conforme os haveres”. Embora haja muitos autores, e respetiva doutrina, em discordância, e apesar da falta de referência expressa no texto constitucional, não podia deixar de concluir-se que a Constituição acolhia o princípio da tributação segundo a “capacidade contributiva” ou as “faculdades contributivas”. Através do que decorre do artigo 13.º da CRP, encontra-se hoje, também, consagrado literalmente no artigo 4.º da LGT, que os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva revelada através do rendimento, da utilização deste (pelo consumo) e do património. Assim, conclui-se que a capacidade contributiva interliga as normas tributárias da igualdade e da generalidade com a norma da justiça tributária, e é completada por fatores económicos (em relação à capacidade económica).

Quanto a pronúncias sobre o princípio da capacidade contributiva na jurisprudência, encontram-se muitas decisões dos tribunais constitucionais, administrativos e arbitrais em relação a esta temática. Muito resumidamente, conclui-se que todos eles têm entendimentos semelhantes, e até se têm citado uns aos outros, o que mostra que o entendimento está uniformizado: o princípio da igualdade merece consagração formal (e genérica) na CRP, pelo seu artigo 13.º, sendo que também o princípio da capacidade contributiva se encontra acolhido no ordenamento constitucional. Assim, o princípio da capacidade contributiva decorre do princípio da igualdade tributária e fiscal, entendido este como “expressão específica do princípio geral da igualdade” aliado com outros princípios estruturantes do sistema fiscal, consubstanciando o critério unitário da tributação. Mais especificamente, o TC assume o princípio da capacidade contributiva, com exceção de casos muito específicos, não obstante a falta de referência do texto na CRP, como um princípio constitucional, enquanto pressuposto e não enquanto critério da tributação.

Por fim, pelo caso prático analisado, e com as conclusões que de lá se retiram, note-se que o princípio da capacidade contributiva, nos dias de hoje, ainda tem alguma relevância. E só se espera que continue a sê-lo, até porque dos casos que se analisou, pode haver desenvolvimento relevante onde o princípio da capacidade contributiva tem “encaixe”.

Ora, o caso do IGF, em Portugal, atualmente ainda há debates acerca da inclusão de um imposto que tribute as grandes manifestações de riqueza, reveladores de grande capacidade contributiva; no caso das tributações autónomas, não há dúvidas, quer da doutrina, quer da jurisprudência, que estas não se afiguram como uma violação ao princípio da capacidade contributiva, isto pois, se a despesa em causa seja ilícita, confidencial ou supérflua, esta constitui um facto tributário autónomo, gerando um imposto a que o contribuinte fica sujeito independentemente de ter obtido ou não rendimento tributável em IRC no mesmo período de tributação. Assim, o facto revelador da capacidade contributiva é a própria realização da despesa e que, também, é o facto revelador da capacidade contributiva que se pretende alcançar, pelo que a tributação autónoma incidirá sobre o sujeito passivo que incorre no custo ou encargo que se pretende penalizar; o caso da TSC, afigurando-se como uma “taxa sobre taxa”, é polémico e muito discutido, no entendo, o entendimento da jurisprudência é claro: a tributação incide sobre uma comissão paga pelo beneficiário do pagamento por força do aumento do seu capital disponível e depositado no banco, representando, assim, um incremento na capacidade contributiva do comerciante; no caso da CESE configura-se, também em sintonia com entendimento do tribunal arbitral, como uma contribuição financeira, pelo que uma possível violação do princípio da capacidade não se confirma. No entanto, espera-se que seja interessante o desfecho dos processos judiciais em curso e quais as implicações da CESE para o princípio da capacidade contributiva, em termos do que o TC ainda poderá vir a decidir com esses processos; e finalmente, o caso do AIMI, até hoje, ainda sem qualquer pronúncia do TC, mas com o CAAD a ter um papel ativo na jurisprudência portuguesa, a confirmar o que já se vinha a perceber, através da opinião pública e geral, que este novo imposto se afigura apenas em substituição do seu antecessor (verba 28.1 da TGIS) e já com decisões a nível da inconstitucionalidade do regime e violação do princípio da capacidade contributiva aquando da tributação dos terrenos para construção quando estes se destinam a fins comerciais. Percebe-se que este é um caso que poderá vir a ser bastante discutido nos próximos tempos, pelo que pode vir a ser necessário a intervenção do TC neste assunto.

Referências bibliográficas

NÃO-PERIÓDICOS

ALVES, Bruna e DUARTE, Francisco (2015). O imposto sobre grandes fortunas e a promoção da justiça fiscal. *Revista do Mestrado em Direito*, v. 9 (n.º 1). 390-314

ARDANT, Gabriel (1971). *Histoire de L'Impôt, Livre I*. França: Fayard.

CAETANO, Marcello (1981). *História do direito português (sécs. XII-XVI)*. Lisboa: Verbo.

CAMPOS, Diogo Leite (2015). As garantias constitucionais dos contribuintes. In CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco (4ª ed.). *Lições de fiscalidade, Vol. I: Princípios gerais e fiscalidade interna* (119-149). Lisboa: Almedina.

CAMPOS, Gustavo (2007), O princípio da capacidade contributiva e as normas de simplificação do sistema fiscal: conflitos e convergências. *Estudos de Direito Fiscal* (coord. Diogo Leite Campos), 103-122.

CATARINO, João Ricardo (2008). *Redistribuição tributária – estado social e escolha individual*. Lisboa: Almedina.

COSTA, José Manuel M. Cardoso da (2014). O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do tribunal constitucional. *Boletim de ciências económicas: homenagem ao prof. Doutor António José Avelãs Nunes, vol. LVII*. Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. 1159-1186.

DANTAS NETO, Afonso Tavares (2003). *Temas tributários: capacidade contributiva, custas judiciais, dação em pagamento*. Rio – São Paulo: ABC Editora.

DOURADO, Ana Paula (2015). *Direito fiscal: lições* (1.ª ed.). Lisboa: Almedina.

FALCÃO, Maurin Almeida, MACHADO, Ieda (2012). O limite frágil entre a capacidade contributiva e a vedação ao confisco no sistema constitucional tributário. *NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, v. 32 (n.º 1).

FAVEIRO, Vítor (1984). *Noções fundamentais de direito fiscal português, vol. I: Introdução ao estudo da realidade tributária, Teoria geral do direito fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora.

FERRO, Maria João, PITEIRA, Margarida e ANTUNES, Teresa (2017). *Manual para a elaboração de dissertações e outros trabalhos académicos*. Lisboa: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.

GOMES, Nuno Sá (1993). Manual de direito fiscal, vol. I. *Ciência e Técnica Fiscal n.º 168*.

MORAIS, Rui Duarte (2007). *Apontamentos ao IRC* (1.ª ed.). Lisboa: Almedina.

NABAIS, José Casalta (1998). *O dever fundamental de pagar impostos* (1ª ed.). Coimbra: Almedina.

NABAIS, José Casalta (2012). Investir e tributar no actual sistema fiscal português. In Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho, Colóquios, n.º 5, *O memorando da troika e as empresas*. Lisboa: Almedina.

NABAIS, José Casalta (2015). *Direito fiscal* (8ª ed.). Coimbra: Almedina.

PALMA, Clotilde Celorico (2001). Da evolução do conceito de capacidade contributiva. *Ciência e Técnica Fiscal n.º 402*, 111-145.

PALMA, Clotilde Celorico (2013). As tributações autónomas vistas pelo tribunal constitucional: Comentário ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 310/2012, de 20 de junho de 2012. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 5 (n.º 2). 241-255.

PALMA, Clotilde Celorico (2017). A prometida muralha fiscal de Trump. *Revista de finanças públicas e direito fiscal*, ano 9 (n.º 4). 145-153.

RODRIGUES, João Pedro Silva (2003). Algumas reflexões em torno da efectiva concretização do princípio da capacidade contributiva. *Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa, vol. I*. Coimbra: Coimbra Editora. 899-943.

SANCHES, Saldanha (2007). *Manual de direito fiscal* (3.ª ed.). Coimbra: Coimbra Editora.

VASQUES, Sérgio (2005). Capacidade contributiva, rendimento e património. *Fiscalidade n.º 23*, 15-45.

VASQUES, Sérgio (2008). *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*. Lisboa: Almedina.

XAVIER, Alberto (1973). *Manual de direito fiscal, vol. I*. Lisboa: Tipografia Guerra.

TESES, DISSERTAÇÕES

FAZENDEIRO, Vítor (2011). *Paraísos fiscais: Análise das técnicas de utilização e medidas de combate à evasão fiscal à luz do direito fiscal português* (tese de mestrado, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Porto). Disponível em https://sigarra.up.pt/fdup/pt/pub_geral.show_file?pi_gdoc_id=34878

NOGUEIRA, Rute (2017). *Os desafios da economia digital à tributação do rendimento* (tese de mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa). Disponível em <https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/7248/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20V3.8%20Vfinal.pdf>

INFORMAÇÃO LEGAL

COMISSÃO EUROPEIA (2018). *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho: COM(2018) 146*. [Em linha] [Consult. 10 junho 2018] Disponível em <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PT/COM-2018-146-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>

Lei Constitucional n.º 1/2005. *D.R. I Série-A*. 155 (12-08-2005) 4642-4686.

OCDE (2015). *Addressing the tax challenges of the digital economy, Action 1 – 2015 Final Report*. In OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [Em linha]. Paris: OECD Publishing, 2015 [Consult. 05 junho 2018]. Disponível em <http://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>

OCDE (2015). *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*. In OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [Em linha]. Paris: OECD Publishing, 2015 [Consult. 05 junho 2018]. Disponível em <http://www.oecd.org/tax/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports-9789264241244-en.htm>

OCDE (2015). *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*. In OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [Em linha]. Paris: OECD Publishing, 2015 [Consult. 05 junho 2018]. Disponível em <http://www.oecd.org/tax/countering-harmful-tax-practices-more->

effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report-9789264241190-en.htm

OCDE (2015). *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report*. In OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [Em linha]. Paris: OECD Publishing, 2015 [Consult. 05 junho 2018]. Disponível em <http://www.oecd.org/tax/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report-9789264241152-en.htm>

OCDE (2015). *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report*. In OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [Em linha]. Paris: OECD Publishing, 2015 [Consult. 05 junho 2018]. Disponível em <http://www.oecd.org/tax/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report-9789264241688-en.htm>

OCDE (2015). *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report*. In OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [Em linha]. Paris: OECD Publishing, 2015 [Consult. 05 junho 2018]. Disponível em <http://www.oecd.org/tax/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2015-final-report-9789264241176-en.htm>

OCDE (2015). *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report*. In OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [Em linha]. Paris: OECD Publishing, 2015 [Consult. 05 junho 2018]. Disponível em <http://www.oecd.org/tax/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report-9789264241633-en.htm>

OCDE (2015). *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*. In OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [Em linha]. Paris: OECD Publishing, 2015 [Consult. 05 junho 2018]. Disponível em <http://www.oecd.org/tax/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm>

OCDE (2015). *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report*. In OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [Em linha]. Paris: OECD Publishing, 2015 [Consult. 05 junho 2018]. Disponível em

<http://www.oecd.org/tax/measuring-and-monitoring-beps-action-11-2015-final-report-9789264241343-en.htm>

OCDE (2015). *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report*. In OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [Em linha]. Paris: OECD Publishing, 2015 [Consult. 05 junho 2018]. Disponível em <http://www.oecd.org/tax/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report-9789264241138-en.htm>

OCDE (2015). *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report*. In OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [Em linha]. Paris: OECD Publishing, 2015 [Consult. 05 junho 2018]. Disponível em <http://www.oecd.org/tax/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm>

OCDE (2015). *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*. In OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [Em linha]. Paris: OECD Publishing, 2015 [Consult. 05 junho 2018]. Disponível em <http://www.oecd.org/tax/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report-9789264241695-en.htm>

OCDE (2015). *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*. In OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [Em linha]. Paris: OECD Publishing, 2015 [Consult. 05 junho 2018]. Disponível em <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report-9789264241480-en.htm>

JURISPRUDÊNCIA

CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA, Processo n.º 36/2012-T, de 29 de junho de 2012. [Em linha] [Consult. 20 maio 2018] Disponível em https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_irc=1&s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=tributa%C3%A7%C3%A3o+aut%C3%B3noma&s_artigos=&s_texto=&id=127

CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA, Processo n.º 292/2013-T, de 7 de agosto de 2014. [Em linha] [Consult. 20 maio 2018] Disponível em

<https://caad.org.pt/tributario/deciso es/decisao.php?listPageSize=100&listPage=5&id=44>

CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA, Processo n.º 312/2015-T, de 7 de janeiro de 2016. [Em linha] [Consult. 20 maio 2018] Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/deciso es/decisao.php?listPageSize=100&listPage=16&id=1479>

CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA, Processo n.º 5/2016-T, de 27 de julho de 2016. [Em linha] [Consult. 24 julho 2018] Disponível em https://caad.org.pt/tributario/deciso es/decisao.php?s_processo=5%2F2016&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=2028

CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA, Processo n.º 425/2016-T, de 3 de abril de 2017. [Em linha] [Consult. 20 maio 2018] Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/deciso es/decisao.php?listPageSize=100&listPage=25&id=2608>

CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA, Processo n.º 756/2016-T, de 7 de dezembro de 2017. [Em linha] [Consult. 20 maio 2018] Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/deciso es/decisao.php?listPageSize=100&listPage=28&id=3142>

CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA, Processo n.º 687/2017-T, de 4 de julho de 2018. [Em linha] [Consult. 24 julho 2018] Disponível em https://caad.org.pt/tributario/deciso es/decisao.php?s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=AIMI&s_artigos=&s_texto=&id=3452

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO, Acórdão de 21 de março de 2012, Processo n.º 830/11. [Em linha] [Consult. 20 maio 2018] Disponível em www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0570c7d083a301ba802579de0031fbc9?OpenDocument

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO, Acórdão de 12 de abril de 2012, Processo n.º 77/12. [Em linha] [Consult. 20 maio 2018] Disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/3857c019a634084e802579f000352329?OpenDocument>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Acórdão n.º 18/2011, Diário da República n.º 48/2011, Série II de 2011-03-09. [Em linha] [Consult. 20 maio 2018] Disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/3057336/details/maximized>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Acórdão n.º 310/2012, Processo n.º 150/2012, 2.ª Secção de 2012-06-20. [Em linha] [Consult. 20 maio 2018] Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20120310.html>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Acórdão n.º 197/2016, Diário da República n.º 99/2016, Série II de 2016-05-23. [Em linha] [Consult. 20 maio 2018] Disponível em https://dre.pt/home/-/dre/74509046/details/maximized?serie=II&parte_filter=32&dreId=74504706

NOTÍCIAS E ARTIGOS DE OPINIÃO

AGÊNCIA LUSA (2011). *BE defende imposto sobre as grandes fortunas*. Diário de Notícias. [Em linha] [Consult. 05 junho 2018] Disponível em <https://www.dn.pt/portugal/interior/be-defende-imposto-sobre-as-grandes-fortunas-1961367.html>

AGÊNCIA LUSA (2017). *Comerciantes contestam nova taxa sobre transações feitas com cartões*. Observador. [Em linha] [Consult. 04 junho 2018] Disponível em <https://observador.pt/2017/01/10/comerciantes-contestam-nova-taxa-sobre-transacoes-feitas-com-cartoes/>

AGÊNCIA LUSA (2017). *Liquidação do adicional ao IMI a casados que não optaram pela tributação conjunta é ilegal*. Diário de Notícias. [Em linha] [Consult. 06 junho 2018] Disponível em <https://www.dn.pt/lusa/interior/liquidacao-do-adicional-ao-imi-a-casados-que-nao-optaram-pela-tributacao-conjunta-e-ilegal---fiscalistas-8695978.html>

BRIGADÃO, Gustavo (2017). *O Beps e os desafios da tributação eletrónica internacional*. [Em linha] [Consult. 10 junho 2018] Disponível em <https://www.conjur.com.br/2017-dez-06/consultor-tributario-beeps-desafios-tributacao-eletronica-internacional>

BRITO, Ana (2017). *Taxa sobre as empresas do sector energético mantém-se*. Público. [Em linha] [Consult. 03 junho 2018] Disponível em <https://www.publico.pt/2017/10/12/economia/noticia/taxa-sobre-as-empresas-do-sector-energetico-mantemse-1788717>

BUFFETT, Warren (2011). *Stop coddling the super-rich*. New York Times, (trad. livre). [Em linha] [Consult. 12 maio 2018] Disponível em <https://www.nytimes.com/2011/08/15/opinion/stop-coddling-the-super-rich.html>

CRISÓSTOMO, Pedro (2016). *Portugal teve o maior aumento da carga fiscal sobre salário em 2015*. Lisboa: Público. [Em linha] [Consult. 24 abril 2018] Disponível em <https://www.publico.pt/2016/04/12/economia/noticia/portugal-teve-o-maior-aumento-da-carga-fiscal-sobre-salarios-em-2015-1728790>

CRISÓSTOMO, Pedro e SOARES, Rosa (2017). *Situações especiais no “novo IMI” levantam mais dúvidas de constitucionalidade*. Público. [Em linha] [Consult. 06 junho 2018] Disponível em <https://www.publico.pt/2017/09/18/economia/noticia/situacoes-especiais-no-novo-imi-levantam-mais-duvidas-de-constitucionalidade-1785734>

DANTAS NETO, Afonso Tavares (2016). *Capacidade contributiva: conceito e classificação*. [Em linha] [Consult. 30 abril 2018] Disponível em <https://pt.linkedin.com/pulse/capacidade-contributiva-conceito-e-classifica%C3%A7%C3%A3o-tavares-dantas-neto>

EQUIPA FISCAL PLMJ (2016). *O (novo) adicional ao IMI: o imposto sobre a fortuna imobiliária*. PLMJ, Sociedade de Advogados, RL. [Em linha] [Consult. 06 junho 2018] Disponível em https://www.plmj.com/xms/files/newsletters/2016/dezembro/O_-Novo-_Adicional_ao_IMI.pdf

ESQUERDA.NET (2016). *Bloco e PS propõem imposto sobre grandes fortunas imobiliárias*. Esquerda.net. [Em linha] [Consult. 05 junho 2018] Disponível em <https://www.esquerda.net/artigo/bloco-e-ps-propoem-imposto-sobre-grandes-fortunas-imobiliarias/44471>

FERNANDES, Daniela (2017). *Reforma do imposto sobre fortuna na França reacende debate sobre taxação dos mais ricos*. BBC Brasil. [Em linha] [Consult. 09 maio 2018] Disponível em <http://www.bbc.com/portuguese/internacional-41617305>

KHAIR, Amir (2008). *Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)*. [Em linha] [Consult. 09 maio 2018] Disponível em http://www.ie.ufrj.br/aparte/pdfs/akhair190308_2.pdf

MATEUS, Augusto, COSTA, Daniel, RODRIGUES, Hermano, FERREIRA, Rui, SILVA, Ana Sofia (2017). *Avanço da economia digital em Portugal*. [Em linha] [Consult. 04 abril 2018] Disponível em https://ind.millenniumbcp.pt/pt/.../BCP_Economia-Digital-Relatorio-Final-201710.pdf

MIGALHAS (2008). *Especialistas criticam imposto sobre grandes fortunas*. [Em linha] [Consult. 30 maio 2018] Disponível em <http://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI57523,61044-Especialistas+criticam+imposto+sobre+grandes+fortunas>

MIRANDA, Elisabete (2018). *Só há quatro países a taxar as fortunas e Portugal não é um deles*. *Jornal de Negócios*. [Em linha] [Consult. 05 junho 2018] Disponível em <https://www.jornaldenegocios.pt/economia/impostos/detalhe/so-ha-quatro-paises-a-taxar-as-fortunas-e-portugal-nao-e-um-deles>

MIRANDA, Elisabete e LANÇA, Filomena (2016). *Bancos: taxa de serviço dos comerciantes vai mesmo pagar selo de 4%*. *Jornal Negócios*. [Em linha] [Consult. 03 junho 2018] Disponível em https://www.jornaldenegocios.pt/economia/financas-publicas/orcamento-do-estado/detalhe/bancos_taxa_de_servico_dos_comerciantes_vai_mesmo_pagar_selo_de_4

MONTEIRO, Ana Catarina (2016). *Multibanco: ótimo para o cliente, problemático para o comerciante?*. *Hipersuper*. [Em linha] [Consult. 03 junho 2018] Disponível em <http://www.hipersuper.pt/2016/10/14/multibanco-otimo-para-o-cliente-problematico-para-o-comerciante/>

MONTEIRO, Fábio (2016). *Imposto sobre fortunas já não avança em 2017*. *Expresso*. [Em linha] [Consult. 05 junho 2018] Disponível em <http://expresso.sapo.pt/revista-de-imprensa/2016-09-16-Imposto-sobre-fortunas-ja-nao-avanca-em-2017#gs.vIl=xFg>

NETO, Serena, ROCHA, Ana e LANÇA, Joana (2014). *Contribuição (extraordinária) sobre o sector energético*. PLMJ, Sociedade de Advogados, RL. [Em linha] [Consult. 03 junho 2018] Disponível em https://www.plmj.com/xms/files/newsletters/2014/Janeiro/CONTRIBUICAO_-EXTRAORDINARIA-_SOBRE_O_SECTOR_ENERGETICO.pdf

PEREIRA, Vinicius (2018). *Cobrar imposto de grandes fortunas dá resultado? Veja casos pelo mundo*. São Paulo: UOL. [Em linha] [Consult. 30 maio 2018] Disponível em <https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2018/03/16/imposto-sobre-fortunas-ricos-milionarios-distribuicao-de-renda.htm>

SANTIAGO, David (2017). *Macron prevalece sobre primeiro-ministro e haverá corte de impostos em 2018*. Jornal de Negócios. [Em linha] [Consult. 09 maio 2018] Disponível em <https://www.jornaldenegocios.pt/economia/europa/detalhe/macron-prevalece-sobre-primeiro-ministro-e-havera-corte-de-impostos-em-2018>

SCHWALBACH, António Gaspar e ALMEIDA, Sara de (2017). *Adicional ao IMI: o que nasce torto...* Diário Imobiliário. [Em linha] [Consult. 06 junho 2018] Disponível em <http://www.diarioimobiliario.pt/Opinioao/Adicional-ao-IMI-O-que-nasce-torto>

SILVA, Ana Rute (2017). *Comerciantes surpreendidos com imposto do selo sobre pagamentos com cartões*. Público. [Em linha] [Consult. 03 junho 2018] Disponível em <https://www.publico.pt/2017/01/10/economia/noticia/imposto-de-selo-sobre-pagamentos-com-cartoes-so-agora-esta-a-ser-cobrado-1757615>

SILVA, Fernando, BRAZ, Pedro e NEVES, Tiago (2018). *IS – Sujeição a imposto de selo da taxa de serviço do comerciante (Sentença do Tribunal Arbitral de 7 de dezembro, Processo n.º 756/2016-T)*. Garrigues. [Em linha] [Consult. 03 junho 2018] Disponível em http://www.garrigues.com/sites/default/files/documents/newsletter-fiscal-portugal-janeiro-2018_0.pdf

SINCLAIR, Nicole (2017). *Warren Buffett explica de forma simples por que americanos ricos deviam pagar mais imposto*, Yahoo Finance. [Em linha] [Consult. 12 maio 2018] Disponível em <https://br.financas.yahoo.com/noticias/warren-Buffettt-explica-de-forma-simples-por-que-americanos-ricos-deviam-pagar-mais-impostos-082810406.html?guccounter=1>

SINDICATO DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA ESTADUAL DO RIO DE JANEIRO (SINFREJRJ) (2017), *Tributação de robôs e os desafios da economia digital*. [Em linha] [Consult. 25 maio 2018] Disponível em www.sinfrerj.com.br/comunicacao/destaques-imprensa/tributacao-de-robos-e-os-desafios-da-economia-digital

SOUSA, Andreia de e SILVA, Adriana. *As tributações autónomas no sistema fiscal português*. OCC. [Em linha] [Consult. 03 junho 2018] Disponível em https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica/finais_site/246.pdf