

CAPÍTULO IV – AS FONTES DO DIREITO FISCAL

- Apontamentos Orientadores -

As Fontes de Direito são os modos de criação e de revelação das normas jurídicas¹. Vamos, então, analisar diversas realidades jurídicas e identificar, em concreto, se as mesmas podem ser consideradas como fontes de direito fiscal (e, se sim, em que medida) concluindo, a final, pela hierarquia das fontes de direito fiscal admitidas.

1. A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA

A lei constitucional é uma importante fonte de Direito Fiscal; vimos já que a CRP contém a base essencial do Direito Fiscal, estabelecendo inclusivamente aquilo a que chamamos de “Constituição Fiscal”. A Constituição Fiscal procede:

- a)** À previsão dos princípios constitucionais da tributação;
- b)** Ao estabelecimento da base constitucional do sistema fiscal, definindo os contornos essenciais dos impostos portugueses.

a) Princípios Constitucionais da Tributação

A CRP estabelece alguns princípios fundamentais pelos quais se deve reger a tributação; são eles:

¹ Manuel Henrique de Freitas Pereira, Fiscalidade, Almedina, Setembro de 2005, p. 129

i. Princípio da Legalidade Tributária

Tradicionalmente, a tutela dos contribuintes face ao poder tributário fazia-se apenas através deste princípio². O Princípio da Legalidade Tributária desdobra-se em dois aspectos ou segmentos:

1. Reserva formal de lei

A reserva formal de lei reflecte a concepção de que **só uma lei formal** pode criar impostos e estabelecer a sua disciplina jurídica essencial³ – v. art. 103º, n.º 2 da CRP. A reserva formal de lei refere-se, pois, à forma das normas criadoras e disciplinadoras das matérias essenciais dos impostos.

Portanto, este princípio exige que haja uma intervenção de lei parlamentar (Lei da Assembleia da República) na criação e estabelecimento da disciplina essencial dos impostos⁴:

- Seja porque tal Lei parlamentar vem, ela própria, criar impostos ou estabelecer a sua disciplina essencial (v. art. 165º, n.º 1, al. i) da CRP);

- Seja porque tal Lei parlamentar autoriza o Governo legislador (v. art. 165º, n.º 1, al. i) da CRP), as assembleias legislativas regionais (v. art. 227º, n.º 1, al. i) da CRP) ou as assembleias das autarquias locais (v. art. 283º, n.º 4 da CRP) a estabelecer, dentro de certas coordenadas que hão-de constar da respectiva lei de autorização, essa disciplina.

2. Reserva material de lei

Esta reserva exige que a lei **“contenha a disciplina tão completa quanto possível” das matérias que lhe estão reservadas**⁵. Esta reserva impõe, assim:

² José Casalta Nabais, “Direito Fiscal”, 5ª Edição, Almedina, Março de 2009, p. 135

³ Manuel Henrique de Freitas Pereira, Fiscalidade, Almedina, Setembro de 2005, p. 133

⁴ José Casalta Nabais, “Direito Fiscal”, 5ª Edição, Almedina, Março de 2009, p. 138

- Que as leis definam, relativamente a cada imposto, e nos termos do art. 103º, n.º 2 da CRP, a disciplina essencial dos impostos - a incidência, as taxas de imposto, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes⁶. A reserva material de lei refere-se, assim, ao conteúdo das normas criadoras e disciplinadoras das matérias essenciais dos impostos;

- Tal disciplina essencial deve estar prevista na lei de uma forma exaustiva; a lei deve determinar e especificar com rigor e precisão os elementos essenciais dos impostos. A este aspecto dá-se o nome de *tipicidade*.

ii. Princípio da Igualdade Tributária

Em termos gerais, este princípio encontra-se previsto no art. 13º da CRP; no n.º 2 deste preceito, prevê-se que ninguém pode ser beneficiado ou prejudicado em razão da sua situação económica ou da sua condição social.

O princípio da igualdade tributária impõe que⁷:

1. Todos os cidadãos se encontram obrigados ao pagamento de impostos (generalidade na tributação);

A repartição dos impostos pelos cidadãos deve basear-se no mesmo critério para todos (uniformidade da tributação)⁸. Trata-se do critério da *capacidade contributiva*, que consiste na aferição da capacidade económica de cada cidadão para

⁵ José Casalta Nabais, “Direito Fiscal”, 5ª Edição, Almedina, Março de 2009, p. 138

⁶ Esta é a disciplina essencial dos impostos consagrada pela própria Constituição, e portanto, é essa a disciplina essencial que vamos considerar. Não obstante, devemos referir que o art. 8º da LGT procede a um alargamento do princípio da legalidade; mas esse alargamento não se pode considerar como uma imposição constitucional, claro está.

⁷ Na LGT, este princípio encontra-se espelhado no art. 4º, n.º 1, art. 5º, n.º 2 e art. 6º, n.º 1.

⁸ José Casalta Nabais, “Direito Fiscal”, 5ª Edição, Almedina, Março de 2009, p. 151 e ss, Manuel Henrique de Freitas Pereira, Fiscalidade, Almedina, Setembro de 2005, pp. 137 e 138

o pagamento de impostos (traduz-se na consideração dos rendimentos, riqueza ou capacidade de consumo MAS atendendo às circunstâncias especiais de cada contribuinte (por ex., se tem ou não pessoas dependentes a seu cargo)). Assim, aos rendimentos dos contribuintes podem ser deduzidas as despesas específicas para a sua obtenção e imprescindíveis à própria existência do contribuinte (mínimo de existência).

Portanto, estamos perante uma igualdade relativa, que impõe o seguinte: “tratar de forma igual, o que é igual e tratar de forma diferente o que é diferente”. Daqui resulta o estabelecimento de uma igualdade horizontal – indivíduos nas mesmas condições devem pagar os mesmos impostos – e de uma igualdade vertical – indivíduos com condições diferentes devem pagar impostos diferentes, segundo um critério de progressividade (v. art. 104º, n.º 1 da CRP - aumento progressivo da taxa de imposto em função do aumento dos rendimentos do Sujeito Passivo).

Isto mesmo resulta do art. 103º, n.º 1 da CRP, que impõe ao sistema fiscal a finalidade de proceder a uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

iii. Princípio do Respeito Fiscal pela Família

Existem preceitos que consagram o respeito pela instituição familiar em matéria tributária. Assim, vejam-se os arts. 67º n.º 1 e n.º 2, al. f) da CRP, o art. 104º, n.º 1, parte final da CRP e o art. 6º, n.º 3 da LGT.

O objectivo deste princípio consiste, muito sucintamente, em proibir “as discriminações desfavoráveis dos Sujeitos Passivos casados ou com filhos face aos contribuintes solteiros ou sem filhos”. Mas como?

- Uma das formas possíveis é através da consideração dos encargos globais do agregado familiar (não só dos Sujeitos Passivos de imposto, mas também dos seus dependentes) e de um mínimo de existência conjugal ou familiar;

- Outra das formas apontadas consiste em evitar que as pessoas passem a pagar mais imposto pelo simples facto de constituírem família - neste sentido veja-se, por exemplo, a técnica do *splitting* ou quociente conjugal, previsto no art. 69º do CIRS.

iv. Princípio da Segurança Jurídica

O princípio da segurança jurídica permite aos cidadãos tomarem as suas decisões com a possibilidade de preverem as consequências que delas resultam⁹. O que se pretende é permitir aos contribuintes o conhecimento total dos impostos que, num determinado momento, oneram o seu património, assegurando as expectativas criadas por aqueles num determinado momento.

Este princípio reconduz-se, sobretudo, ao **princípio da não retroactividade da lei fiscal que, enquanto princípio constitucional, proíbe a criação de impostos retroactivos - v. art. 103º, n.º 3 da CRP (e art. 12º, n.º 1, parte final da LGT)**¹⁰. Proíbe-se, pois, a criação de impostos que se apliquem a factos ou situações anteriores a tal criação, pelo que só podem ser criados impostos que se apliquem a factos futuros.

v. Princípio da Coerência do Sistema Fiscal

Este princípio, que resulta da leitura conjugada dos arts. 103º e 104º da CRP, pretende impor, sobretudo, limites internos ao sistema fiscal, estabelecendo uma articulação e coerência entre os diversos impostos. O que se pretende é, designadamente, evitar a

⁹) José Luís Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, Coimbra Editora, 2002, p. 75.

¹⁰ Note-se que o princípio da retroactividade se estabelece em dois níveis:

- nível constitucional, segundo o qual se proíbe a criação de impostos retroactivos;
- nível legal, segundo o qual qualquer norma tributária só se pode aplicar aos factos posteriores à sua entrada em vigor. Este nível será desenvolvido no capítulo VI – aplicação das normas fiscais.

dupla tributação interna (por exemplo, evitar que diversos impostos incidam sobre o mesmo rendimento, ou sobre o mesmo imóvel)¹¹.

b) Recorte constitucional do sistema fiscal

A CRP procede, no art. 104º da CRP, à delimitação do sistema fiscal português, determinando quais os principais impostos portugueses e definindo os seus contornos essenciais. De tal preceito resulta, sucintamente, a seguinte esquematização dos principais impostos portugueses e definição das suas características essenciais:

1. Imposto sobre o rendimento pessoal

Imposto que incide sobre o rendimento auferido por pessoas singulares – IRS. Este imposto encontra-se disciplinado no CIRS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, e republicado pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho.

A Constituição exige que o imposto pessoal sobre o rendimento seja único, progressivo e tenha em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar (v.g. despesas de saúde, educação, habitação e segurança).

2. Imposto sobre as empresas

Devemos começar por distinguir as empresas singulares das empresas colectivas.

As empresas singulares são tributadas em sede de IRS, pelo que as regras da sua tributação se encontram previstas no CIRS. Assim, relativamente às empresas singulares devemos considerar o art. 104º, n.º 1 da CRP.

¹¹ José Casalta Nabais, “Direito Fiscal”, 5ª Edição, Almedina, Março de 2009, p. 162

As empresas colectivas são tributadas em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), pelo que as regras da sua tributação se encontram previstas no CIRC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro e republicado pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho. É, apenas, sobre a tributação destas entidades que dispõe o art. 104º, n.º 2 da CRP. Segundo este preceito, a tributação das empresas deve incidir fundamentalmente sobre o “rendimento real” das mesmas, e não sobre o designado “rendimento normal”¹².

3. A tributação do património

No art. 104º, n.º 3 da CRP, a CRP exige que este tipo de tributação contribua para a diminuição das desigualdades entre os cidadãos. A Constituição abre assim a porta ao legislador fiscal para que este proceda, por exemplo, à discriminação de patrimónios, tributando os mais elevados e isentando os mais baixos.

A tributação do património é realizada, essencialmente, através de:

a) O IMI - Imposto Municipal sobre os Imóveis

Disciplinado pelo CIMI - Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, aprovado pelo DL 287/2003, de 12 de Novembro. Este imposto veio substituir a antiga contribuição autárquica.

Refira-se em especial que, de acordo com este Código, a avaliação dos imóveis sujeitos a tributação deve ser feita de acordo com factores objectivos, sem espaço para a subjectividade e discricionariedade do avaliador, como expressamente decorre do Preâmbulo do Código do Imposto sobre Imóveis.

¹² O *Rendimento Real* consiste no rendimento líquido resultante da diferença entre os proveitos e ganhos das empresas colectivas e os seus custos e perdas. Consiste, pois, no rendimento efectivo da empresa (ou o rendimento presumido dentro das suas concretas condições). O *Rendimento Normal* consiste no rendimento que o Sujeito Passivo poderia obter em condições normais de produção e de mercado. É, pois, no que diz respeito aos lucros das empresas, o lucro considerado normal para as empresas de um determinado grupo ou sector.

b) O IMT - Imposto Municipal sobre as Transmissões onerosas de imóveis

De acordo com este imposto, que substituiu a antiga SISA, procede-se à tributação da transmissão, a título oneroso, do direito de propriedade sobre os imóveis e das figuras parcelares desse direito.

O Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT) foi aprovado pelo DL 287/2003, de 12 de Novembro.

4. A Tributação do Consumo

Como impostos que recaem sobre o consumo, podemos apontar o IVA (Imposto sobre o valor acrescentado, disciplinado essencialmente no CIVA, aprovado pelo Decreto Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro e republicado pelo Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de Junho) e os IEC (Impostos Especiais sobre o Consumo, disciplinados pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de Junho).

De acordo com o disposto no art. 104º, n.º 4, da CRP, a tributação do consumo:

a) Visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social;

b) Deve onerar os consumos de luxo. No entanto, repare-se que a oneração dos consumos de luxo não pode ser feita por um agravamento das taxas de IVA relativamente a esses bens, uma vez que a UE o proibiu expressamente.

2. AS LEIS ORDINÁRIAS

As leis ordinárias são fonte imediata de Direito Fiscal (relembre-se o art. 1º, n.º 1 do Código Civil). A propósito, veja-se o que foi dito sobre o princípio constitucional da legalidade fiscal.

3. OS REGULAMENTOS

Normas gerais e abstractas, emanadas no desempenho da actividade administrativa, para boa execução das leis (art. 199º, al. c) da CRP).

Em função dos seus destinatários, os regulamentos distinguem-se entre¹³:

a) Regulamentos Externos, que se dirigem à Administração tributária e aos particulares. Como exemplo, podemos apontar as Portarias, os Decretos Regulamentares, as Resoluções do Conselho de Ministros, etc.

São fontes de direito fiscal na medida em que respeitem o princípio da legalidade – isto é, não podem criar impostos nem estabelecer a disciplina essencial dos mesmos. Para além do mais, os regulamentos externos nunca podem contrariar uma lei, apenas complementar alguns dos seus aspectos.

b) Regulamentos Internos, que se dirigem apenas aos órgãos da Administração tributária. São orientações administrativas que assumem a forma de, designadamente, instruções, circulares, despachos, pareceres.

Apenas vinculam a Administração tributária e visam, essencialmente, esclarecer os vários órgãos da Administração tributária sobre a interpretação das normas tributárias que suscitem dúvidas; não vinculam nem os contribuintes, nem os Tribunais. Portanto, os regulamentos internos não são fonte de Direito Fiscal.

4. O COSTUME

O costume consiste numa prática reiterada e constante (num uso) acompanhada da convicção da sua obrigatoriedade jurídica. O art. 3º, n.º 1 do Código Civil admite o costume como fonte de direito, mas apenas como fonte de direito mediata (ie, o costume só é fonte de direito quando a lei o determine).

¹³ Manuel Henrique de Freitas Pereira, Fiscalidade, Almedina, Setembro de 2005, p. 167

Em teoria, nada obsta à formação de normas costumeiras em Direito Fiscal MAS APENAS na medida em que exista lei o determine (pois o costume é apenas fonte mediata) e na medida em que o costume respeite o princípio constitucional da legalidade tributária¹⁴.

Na prática, não é fácil a verificação dos elementos constitutivos das normas consuetudinárias (ie, a verificação de uma prática reiterada e constante, acompanhada da convicção da sua obrigatoriedade jurídica). Por isso mesmo, o campo mais normal em que o costume se poderá revelar é em certos hábitos burocráticos, dos quais não resultam normas jurídicas com qualquer espécie de valor vinculativo. A formação de práticas burocráticas não assume, naturalmente, o valor de normas costumeiras¹⁵.

Ainda assim, refira-se que há normas fiscais que remetem para os usos e costumes: v. art. 1º, n.º 5, alínea d) do Código do Imposto de Selo, segundo o qual não estão sujeitas a imposto de selo os donativos conformes aos usos sociais até 500 euros (ex: prenda de casamento)¹⁶.

5. A DOUTRINA

A Doutrina consiste no conjunto de estudos, trabalhos e pareceres elaborados pelos estudiosos e especialistas em Direito Fiscal.

Não é uma fonte directa (ou formal) de Direito Fiscal, mas pode ser considerada uma fonte indirecta (ou material) de Direito Fiscal, na medida em que os estudos dos especialistas contribuem frequentemente para a alteração das grandes fontes de direito fiscal – as leis¹⁷.

¹⁴ José Casalta Nabais, “Direito Fiscal”, 5ª Edição, Almedina, Março de 2009, p. 196

¹⁵ José Casalta Nabais, “Direito Fiscal”, 5ª Edição, Almedina, Março de 2009, p. 197

¹⁶ José Casalta Nabais, “Direito Fiscal”, 5ª Edição, Almedina, Março de 2009, pp. 196 e 197

¹⁷ José Casalta Nabais, “Direito Fiscal”, 5ª Edição, Almedina, Março de 2009, p. 209

6. A JURISPRUDÊNCIA

Decisões (sentenças ou acórdãos) dos Tribunais, que aplicam o direito aos casos em concreto.

Tal como no direito em geral, as decisões dos tribunais não constituem fonte formal de direito fiscal. Nas decisões dos tribunais, o direito é aplicado ao caso concreto, pelo que essa decisão não vale automaticamente para outro caso (mesmo que seja análogo ao primeiro e julgado no mesmo tribunal). As decisões dos tribunais só valem para o caso em que foram proferidas.

“Apresentam-se como excepções a esta afirmação as sentenças dos Tribunais que declaram a inconstitucionalidade e a ilegalidade com força obrigatória geral”¹⁸, bem como as decisões do STA que julgam a oposição de acórdãos e procedem à uniformização de jurisprudência.

7. OS CONTRATOS FISCAIS

Os contratos fiscais são admitidos nos termos do art. 37º da LGT; no entanto, apesar de admitidos, os contratos não são fonte de Direito Fiscal, porque dizem respeito, apenas, a situações concretas e individuais.

8. DIREITO COMUNITÁRIO

Relembrar o que foi dito no Capítulo I – O Âmbito do Direito Fiscal. Basta-nos referir, agora, que o Direito Comunitário é uma fonte externa de Direito Fiscal (sendo uma fonte cada vez mais importante).

¹⁸ José Casalta Nabais, “Direito Fiscal”, 5ª Edição, Almedina, Março de 2009, p. 207

9. DIREITO INTERNACIONAL

Relembrar o que foi dito no Capítulo I – O Âmbito do Direito Fiscal. Basta-nos referir, agora, que as Convenções de Direito Internacional são fontes Direito Fiscal quando um dos celebrantes da Convenção seja o Estado Português¹⁹.

10. HIERARQUIA DAS FONTES

Fontes Internas:

1. Constituição da República Portuguesa
2. Leis Ordinárias
3. Regulamentos Externos
4. Costume (apenas como fonte mediata de direito e na medida em que cumpra o princípio da legalidade; muito pouco comum, mas admitido em teoria)
5. Jurisprudência (apenas constam do elenco de fontes materiais (e não formais!) alguns tipos de decisões dos tribunais)
6. Doutrina (apenas como fonte indirecta!!!)

Quanto ao Direito Comunitário e ao Direito Internacional, os Autores são unânimes em considerar que estas fontes de direito fiscal se sobrepõem às leis ordinárias e restantes fontes de direito interno.

No entanto, existe alguma divergência quanto à sobreposição de tais fontes aos princípios constitucionais – para alguns Autores, tais fontes prevalecem sobre a Constituição (no seguimento do que dispõe o art. 6º do Tratado de Roma); para outros Autores, como Freitas Pereira²⁰, é a Constituição que prevalece sobre tais fontes.

¹⁹ V. Manuel Henrique de Freitas Pereira, *Fiscalidade*, Almedina, Setembro de 2005, p. 155

²⁰ O A. segue a esteira de Rui Medeiros e Jorge Miranda. V. Manuel Henrique de Freitas Pereira, *Fiscalidade*, Almedina, Setembro de 2005, p. 130