

Caso Prático n.º 1

*

O art. 1.º do DL 13670 de 26 de Maio de 1927 criou a obrigação de liquidação de uma estampilha, da então denominada Liga dos Combatentes da Grande Guerra, diploma que estatuiu no seu artº 1º que, em *todas as «ressalvas definitivas» será aposta pelos mancebos isentados do serviço militar*”, posteriormente prevista no *Regulamento da Estampilha da Liga dos Combatentes da Grande Guerra* aprovado pelo Decreto-Lei nº 41.648, de 26 de Maio de 1958.

O artº 37º do Decreto-Lei nº 275-A/93, de 9 de Agosto, pretendeu proceder "*à abolição do imposto designado por ‘estampilha da Liga dos Combatentes’*".

Inconformada a Liga dos Combatentes, uma pessoa colectiva de direito privado e de utilidade pública administrativa, cujo estatuto foi aprovado pela Portaria nº 119/99, de 10 de Fevereiro requer a intervenção da Procuradoria-geral da República, que suscita ao Tribunal Constitucional, a inconstitucionalidade do disposto no artº 37º do Decreto-Lei nº 275-A/93, de 9 de Agosto por violação da reserva relativa de lei, prevista no art. 165.º, n.º 1 i) da CRP.

* As respostas aqui propostas são, naturalmente, largamente inspiradas na Sebenta adoptada para a disciplina, devendo, por isso, ser a mesma consultada para mais desenvolvimentos.

1. Caracterize a prestação pecuniária caracterizada como “estampilha da Liga de Combatentes” e submetida ao Tribunal Constitucional?

A resposta à pretensão da Liga dos Combatentes impõe, previamente, a caracterização como “imposto” definido pelo art. 37.º do DL 275-A/93, de 9 de Agosto para a posterior determinação do regime legal aplicável.

A figura dos impostos tem sido caracterizadas em torno das seguintes características:

Prestação: O imposto tem natureza obrigacional inserindo-se numa relação entre um sujeito passivo obrigado à realização efectiva de uma prestação a favor de um sujeito activo (por norma o Estado).

Pecuniária: concretizada em dinheiro ou uma prestação de *dare pecuniae*. Distingue-se das prestações de carácter pessoal ou de *facere* como o serviço militar ou o serviço cívico e das prestações de bens ou serviços exigidos aos particulares, neste último traço se distinguindo da requisição administrativa, e da prestação (indenização) pela qual se diferencia da expropriação por utilidade pública.

Unilateral: pelo cumprimento da obrigação de imposto não corresponde ao contribuinte qualquer *contraprestação específica*. O sujeito passivo está obrigado a pagar uma prestação não recebendo qualquer contraprestação por parte do sujeito activo. Distingue-se aqui das taxas, dos preços públicos, da expropriação por utilidade pública e dos tributos especiais.

Nos termos do art. 4.º, n.º 2 da LGT as taxas assentam na

- prestação concreta de um serviço público,
- na utilização de um bem do domínio público ou
- na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares.

Definitiva: é uma prestação que não dá lugar a qualquer reembolso, restituição ou indemnização. Diferencia-se do empréstimo público, designadamente do empréstimo público forçado. A definitividade não é uma característica única do imposto, pois é também uma característica da taxa, sendo por isso referida como uma característica dos tributos em geral.

Coactiva: é uma prestação *ex lege*, isto é, que tem por fonte a lei. É a lei que confere o poder de tributar, que se funda na lei que o Estado-legislador cria para o conceder ao Estado-administrador. Não releva aqui a manifestação de vontade do contribuinte, pois a obrigação do imposto resulta da verificação dos pressupostos do facto do tributário tipificados pela lei. Nestes termos, o artigo 36, nº 1 e nº2 da LGT referem que a relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário e os elementos essenciais não podem ser alterados por vontade das partes.

Exigida a detentores de capacidade contributiva: exigida pessoas individuais ou colectivas que tenham capacidade contributiva, ou antes que tenham rendimento ou capital, e na medida destes ou da sua utilização. Importa distinguir capacidade contributiva de capacidade tributária (capacidade de ser sujeito de uma posição jurídica tributária). O artigo 4º, nº 1 da LGT vem expressar os “pressupostos dos

tributos”: os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património”.

O princípio da capacidade contributiva e o princípio do benefício ou equivalência são duas expressões fundamentais, nos sistemas fiscais modernos, da ideia de igualdade tributária. A capacidade contributiva nasceu associado à ideia do imposto como dever de solidariedade; á exigência da intervenção do Estado no domínio económico e social, bem como à instituição do imposto progressivo sobre o rendimento. A repartição do imposto de acordo com a capacidade contributiva exige que os encargos tributários lançados sobre cada um reflectam a capacidade de contribuinte. Em primeiro lugar é necessário fazer corresponder a capacidade contributiva à condição económica efectiva do contribuinte, ou seja, à sua capacidade real. O princípio da capacidade contributiva exige que o imposto tenha por base o rendimento líquido do contribuinte e não só o rendimento global, tendo que prever deduções objectivas e deduções subjectivas ao rendimento bruto. As primeiras necessárias para a obtenção do rendimento e as segundas correspondem às despesas de sobrevivência do contribuinte. A doutrina tem associado à capacidade contributiva a progressividade do imposto, referindo Sousa Franco (acompanhado por Pitta e Cunha) que para que os contribuintes sejam tratados com igualdade têm de sofrer igual sacrifício no pagamento dos impostos. Assim quanto maior for o rendimento menor é o sacrifício, pelo que só através da tributação progressiva é que se pode atingir a igualdade. Por seu lado, CASALTA NABAIS afasta-se dessa ideia e refere que a capacidade contributiva não exige a progressividade do imposto, mas resulta, antes, do princípio da justiça social

Ao princípio da capacidade contributiva opõe-se o princípio do benefício ou da equivalência. De acordo com este princípio, o imposto deve ser conformado tendo em conta o benefício que o contribuinte retira da actividade pública ou tendo em atenção os custos que imputa à comunidade pela sua própria actividade.

A favor de entidades que exerçam tarefas ou funções públicas: não está limitada a titularidade activa dos impostos às pessoas colectivas públicas, sendo admissível que as pessoas privadas poderão exigir impostos desde que exerçam funções públicas. *É o caso em apreço no caso prático com a Liga dos Combatentes.* Outros exemplos serão as empresas concessionárias de obras públicas, serviços públicos ou bens do domínio público, desde que a lei lhes atribua a qualidade de titulares activos das relações jurídicas fiscais.

Para a realização dessas funções: Finalidades dos impostos que continua a ser a arrecadação de receitas para a realização de fins públicos. Aqui se distinguem os verdadeiros impostos ou impostos fiscais, que têm por finalidade a obtenção de receitas, dos falsos impostos ou impostos extra-fiscais que têm outras finalidades

Sem carácter sancionatório: Não se destina a punir actos ilícitos. Esta característica distingue os impostos da multa (sanção pecuniária penal); da coima (sanção pecuniária contra-ordenacional); do confisco (sanção penal que se traduz na apreensão e perda a favor do Estado do produto obtido e dos instrumentos utilizados para a prática desse acto ilícito); da indemnização (reparação do prejuízo ou dano causado a alguém através de acto ilícito).

A prestação definida como “estampilha da Liga dos Combatentes” parece gozar de todas as características enunciadas.

É uma **prestação** e não uma obrigação pessoal.

É **pecuniária** apesar de representada por uma estampilha o seu valor é reconduzível a um montante pecuniário.

É **definitiva**, uma vez que não dá lugar a qualquer tipo de devolução.

É **exigida a detentores de capacidade contributiva**, nos termos do art. 4.º, n.º 1, uma vez que os mancebos em idade militar a quem é exigida esta prestação terão a capacidade de possuir rendimento ou património, demonstrada, nomeadamente através da capacidade de exercício. O facto de alguns deles poderem não deter, em concreto rendimento ou património, não afasta esta característica em geral do tributo.

Esta prestação é a **favor de uma entidade que exerce funções públicas**, apesar de a sua filiação decorrer em termos de direito privado, voluntariamente, as atribuições da Liga dos Combatentes são de utilidade pública, reconhecida como utilidade administrativa, sendo, inclusivamente, o seu estatuto aprovado por Portaria.

É **exigida para o exercício destas funções públicas**, no financiamento das actividades da Liga dos Combatentes.

Não detém carácter sancionatório, uma vez que não se destina a sancionar qualquer conduta ilegal a título contra-ordenacional (coima) ou penal (multa). O não cumprimento do serviço militar não é ilegal, inclusivamente, porque o mesmo será determinado por ordem administrativa (inaptidão ou passagem à reserva territorial) mas nunca será um acto ilegal.

É **unilateral**. Deixa-se para o final a análise do carácter unilateral desta prestação propositadamente, uma vez que se afigura o requisito de mais difícil resolução. Esta prestação não se destina, claramente, nos termos do art. 4.º, n.º 2 da LGT à prestação concreta de um serviço público, nem tão pouco à utilização de um bem do domínio público. Por outro lado, sempre se poderia argumentar a favor da remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares. A verdade é que o não cumprimento do serviço militar obrigatório não se trata de uma prerrogativa deixada aos particulares mediante o pagamento de uma taxa. Pelo contrário é uma decisão administrativa determinada por razões de interesse público, na satisfação de necessidades colectivas. Por isto se deverá aceitar a natureza unilateral da prestação definida como “estampilha da Liga dos Combatentes”.

Tendo-se caracterizado a prestação sujeita a análise do Tribunal Constitucional, com a designação de “estampilha da Liga dos Combatentes” como um imposto, importará definir o regime jurídico a que será sujeita.

2. Qual o regime jurídico-constitucional aplicável pelo Tribunal Constitucional?

A Constituição da República Portuguesa é a primeira fonte das normas jurídico fiscais, sendo os impostos conformados pela “constituição fiscal” que determina *quem, como e quando* se tributa, bem como *o que* (é que) e *o quanto* se tributa, estabelecendo uma rede de limites à tributação, sendo de carácter formal os primeiros e de carácter material os segundos. Afastada a ideia do princípio da legalidade fiscal do Estado de direito liberal, exige-se hoje que os impostos se baseiem, como refere CASALTA NABAIS, em “critérios materiais de justiça” e dessa forma a existência de princípios constitucionais formais e materiais relativamente aos impostos.

1. A natureza fiscal do Estado Português

A CRP não faz referência expressa ao carácter fiscal do Estado português, mas esse carácter é essencial para a efectivação do Estado de direito, podendo dizer-se que o seu suporte financeiro assenta na figura dos impostos. O Estado fiscal é perspectivado a partir dos cidadãos e no princípio da liberdade. Nesse sentido os impostos são um preço, que segundo CASALTA NABAIS é “o preço que pagamos por termos a sociedade que temos, por dispormos de uma sociedade assente na ideia de liberdade ou, o que é o mesmo, assente no prévio reconhecimento dos direitos, liberdades e garantias fundamentais do indivíduo e suas organizações. Porém, na CRP a ideia de Estado fiscal está presente em várias situações. Há a rejeição de um Estado de natureza patrimonial ou dominial, assente nas receitas da propriedade e da actividade empresarial do Estado, consagrando a CRP uma economia assente no mercado, tendo o Estado de se financiar pela via indirecta ou via política (autoridade que a legitimação política lhe confere), pois “**o Estado não é dono da economia**”. Aqui o Estado vai exigir junto da organização económica privada as receitas que serão necessárias para o seu funcionamento e para a satisfação das necessidades colectivas. A opção constitucional é, assim, pelos impostos enquanto base e suporte financeiro do Estado e não pelos tributos bilaterais ou taxas.

Tem, nestes termos, natureza fiscal o Estado português, podendo-se encontrar na CRP várias expressões, das quais destacamos por um lado a “constituição fiscal”(artigos 66, nº2, h); 81º, al. b); 103º; 104; 165, nº1, i); 229º, nº 1, i) e j); 238, nº4 e 254º) e por outro a reduzida referência à figura das taxas (artigo 238º, nº3 e artigo 165, nº, i)).

2.O Princípio da Legalidade

A sujeição genérica do Estado à lei, na concretização do Estado de Direito na raiz do Constitucionalismo Moderno, é um dos alicerces da CRP, no seu art. 3.º, n.º 2.

Em matéria fiscal, também, os impostos são criados e disciplinados nos seus elementos essenciais através de Lei (da Assembleia da República). Estabelece o artigo 103º, nº 2 da CRP: “*Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.*”

O princípio da legalidade traduz-se na exigência de que a lei seja o pressuposto necessário e indispensável de toda a actividade administrativa e fundamenta-se na necessidade de proteger os direitos subjectivos dos particulares e de assegurar a separação de poderes face ao arbítrio e subjectivismo do órgão de aplicação do direito. O Princípio da Legalidade tem duas dimensões essenciais:

2.1 Princípio da reserva (formal) de lei

O Princípio da reserva (formal) de lei que exige uma lei da Assembleia da República (art. 165º, n.º 1, i) 1ª parte) ou uma lei de autorização legislativa (art. 165º, n.º 2 que define o objecto, a duração, o sentido e a extensão) ao Governo, às assembleias legislativas regionais ou assembleias municipais para estabelecerem essa disciplina. De referir que as autorizações legislativas concedidas ao Governo na Lei do Orçamento, quando incidam sobre matéria fiscal, só caducam no termo do ano económico a que respeitam (artigo 165º, nº5 CRP).

Nos termos da alínea i) do nº1 do art. 165º da Constituição é da competência da Assembleia da República legislar sobre “criação de imposto e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas” salvo autorização ao Governo.

Por sua vez, segundo nos termos dos números 1 e 2 do artigo 103º da Constituição “o sistema fiscal será estruturado por lei” e “os impostos são criados por lei que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”.

Relativamente às autorizações legislativas, o nº2 do art. 165º da Constituição dispõe que “as leis de autorização devem definir o objecto, o sentido, a extensão e a duração da autorização”, disciplinando o nº2 do art. 112º que “as leis e os decretos-leis têm igual valor, sem prejuízo da subordinação às correspondentes leis dos decretos-leis publicados no uso de autorização legislativa”.

Por último, nos termos do nº1, alínea a) do art. 105º, o orçamento contém “a discriminação das receitas e despesas do Estado, incluindo as dos fundos e serviços autónomos”.

Resulta dos preceitos constitucionais citados que o princípio da reserva de lei se traduz:

- na **exigência de lei escrita** (art. 103º, n.ºs. 1 e 2) **emanado do poder legislativo ou a ela subordinado quanto ao seu objecto, sentido e extensão** (art. 165º, nº2);
- na salvaguarda do **princípio da autorização periódica das receitas a cobrar pelo Estado** (artigo 105º, nº1, a))

2.2 Princípio da reserva material de lei

O Princípio da reserva material (de lei), também referido como princípio da tipicidade, exige que a lei (art. 103º, n.º 2 2.ª parte CRP) determine a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. **A lei tem de conter os elementos essenciais** de cada imposto, devendo abranger todas as normas relativas **à incidência real** ou objectiva (material, temporal, quantitativa e espacial), **à incidência pessoal** ou subjectiva (sujeitos activo e passivo incluindo nestes o contribuinte, os responsáveis, os substitutos), **à taxa e aos benefícios fiscais**.

O princípio da tipicidade ou da reserva material de lei previsto no art. 103º, n.º 2, 2.ª parte da CRP, prevê que “os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as

garantias dos contribuintes”, exigindo que a disciplina essencial dos impostos seja regulada por lei ou decreto-lei autorizado. **Isto significa, desde logo, não só que a tipologia fiscal é taxativa: no sentido em que só há impostos criados por lei e os impostos são apenas os que a lei criou e que só são sujeitos passivos de imposto e facto gerador de impostos (incidência) os que a lei fixar; como manifesta também que: os restantes elementos essenciais dos impostos devem ser fixados na lei de forma suficientemente determinada, de modo a que não fique espaço para desenvolvimento regulamentar nem para discricionariedade administrativa relativamente aos elementos necessários à quantificação da prestação.**

A norma tributável deve conter em si mesma não só o fundamento da decisão, mas também o próprio critério de decidir. Significa esta afirmação que **quer os factos tributários, quer os efeitos jurídicos decorrentes da verificação dos factos são típicos, isto é, têm que estar expressamente previstos na lei.**

2.3 A Vinculação Administrativa à Legalidade

A sujeição da Administração Pública à lei, em geral, impõe do mesmo modo a sujeição da Administração Tributária à legalidade. Esta realidade não resulta, contudo, nos mesmos termos da vinculação do legislador à Constituição, nos termos definidos anteriormente para o princípio da legalidade, uma vez que se trata da sujeição da função administrativa e não da função legislativa do Estado.

Esta sujeição da Administração Tributária à legalidade poderá, constitucionalmente, ser reconduzida à previsão do art. 103.º, n.º 3 da CRP, na observância legal das operações de liquidação e cobrança à lei. Não basta, pois, que os impostos sejam criados por lei para que possam ser cobrados, sendo necessário, também, que anualmente no orçamento do Estado seja autorizada a sua cobrança, isto é, têm que respeitar a **legalidade genérica**, na medida em que têm de obedecer às leis em geral e têm que respeitar a **legalidade específica** (princípio da tipicidade qualitativa das receitas ou da autorização anual de cobrança).

No caso em apreço, o DL 253-A/93 de 9 de Agosto nada refere quanto à sua prévia autorização pela AR em Lei de Autorização Legislativa.

Apenas na possibilidade de anterior previsão em LAL é que tal norma em matéria de impostos seria constitucional. [O TC com fundamento em violação da reserva relativa de Lei, por inexistência de autorização legislativa, julgou o art. 37.º do DL 253-A/93 de 9 de Agosto inconstitucional]

Importará ainda apreciar o restante regime jurídico-constitucional em matéria tributária.

3.O princípio da Igualdade

O princípio da igualdade é dos mais decisivos princípios da concretização do Estado de direito Social na reposição das desigualdades materiais que, independentemente do direito e da igualdade formal face à lei, subsistem. A previsão constitucional do princípio da igualdade reconduz-se ao art. 13.º da CRP pelo qual se proíbe qualquer forma de discriminação. No entanto, para lá desta formulação negativa, o

princípio da igualdade na reposição da igualdade material, configura a intervenção positiva do Estado na materialização de uma verdadeira igualdade de oportunidades, em especial referida à realização de Direitos Económicos, Sociais e Culturais, tão marcadamente e tipicamente caracterizadores da CRP de 1976. Aliás, apenas assim se poderia plenamente concretizar o princípio da igualdade enquanto pressupondo o tratamento igual do que é igual e tratamento diferente do que é diferente, na medida dessa diferença.

O princípio da igualdade tributária encontra-se formulado na Constituição, (resultando da conjugação dos artigos 13º com os artigos 67º, nº2, 101º, 103º, 104º), e proíbe o tratamento desigual que não se funde em razões objectivas. Como referem GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, o princípio da igualdade tributária “impõe a igualdade na aplicação do direito assegurado pela tendencial universalidade da lei e pela proibição da diferenciação dos cidadãos com base em critérios meramente subjectivos; exige a eliminação das desigualdades de facto para se assegurar uma igualdade no plano económico, social e cultural”. Desta dimensão do princípio da igualdade decorrem os **princípios da generalidade e da capacidade contributiva**, bem presentes nos artigos 67º, nº 2, al. f) e 104º da CRP, quando estabelecem:

- que os impostos devem ser regulados de harmonia com os encargos familiares;
- que o imposto sobre o rendimento pessoal visará a diminuição das desigualdades e terá em conta as necessidades e rendimentos do agregado familiar (104º,nº1);
- que a tributação do património deve contribuir para a igualdade dos cidadãos (104º, nº2) e;
- que a tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo (104, nº3).

A capacidade contributiva (art. 4.º da LGT) constitui **pressuposto da tributação** (todos os tributos têm por objecto “bens fiscais”, excluindo de tributação o mínimo de existência e o máximo confiscatório) e **critério da tributação** (rejeita que os impostos tenham outro critério que não o da capacidade contributiva). Este princípio da capacidade contributiva afasta o legislador do arbítrio, fazendo com que na selecção dos factos tributários que servirão para a incidência do imposto se tenha em conta só a capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva (cfr. Artigo 4º, nº1, da LGT) tem uma especial densificação e aplicação nos impostos sobre o rendimento, pois exige um **conceito de rendimento mais alargado** (rendimento acréscimo ou rendimento de mercado) do que o rendimento produto e, por outro lado, quer o **princípio do rendimento líquido** (dedução das despesas específicas para a obtenção do rendimento de cada categoria), quer o **princípio do rendimento disponível** (aos rendimentos líquidos são subtraídas as despesas privadas - mínimo de existência individual e familiar) prevêm esse princípio como pressuposto e critério de tributação (cfr. artigo 6º, nº1 da LGT).

4. A consideração fiscal da família

A CRP nos artigos 67, n1, al. f) e 104, nº1 considera que é proibida a discriminação desfavorável dos contribuintes casados ou com filhos, relativamente aos contribuintes solteiros ou sem filhos. Também o artigo 6º, nº 3 da LGT vem concretizar esse princípio.

Assim a família é fiscalmente considerada em dois momentos:

- forma da tributação da família (pode ser conjunta ou separada mas tem de ter sempre em conta os encargos e a existência de filhos)
- *quantum* da tributação (evitar que as pessoas paguem mais pelo facto de constituírem família - consideração dos encargos)

Será neste segundo momento que se afere a tutela jurídico-fiscal da família. O ***splitting*** (*na determinação da taxa para aplicação à matéria colectável, é necessário dividir a matéria colectável por dois, no caso de declarações dos casados*) neutraliza fiscalmente o casamento e é uma das medidas possíveis em que se verifica a exigência constitucional da proibição da discriminação de tratamento dos casados em relação aos solteiros. No entanto, como diz CASALTA NABAIS, merece censura constitucional (poderá ser inconstitucional) a pouca consideração que a legislação fiscal tem com os encargos com os filhos e outros dependentes e, ainda, a discriminação dos unidos de facto face aos casados pois os primeiros podem optar pela tributação individual ou conjunta e os segundos estão obrigados à tributação conjunta.

5. Princípio da segurança jurídica

Este princípio ínsito na ideia de Estado de direito democrático, previsto no artigo 2º da CRP, limita a actuação do legislador na proibição de retroactividade prevista no artigo 103º, nº 3 da CRP proibição de normas retroactivas (desfavoráveis) e pela exclusão da livre revogabilidade e alteração das leis fiscais (favoráveis – em especial benefícios fiscais na tutela dos direitos adquiridos).

O princípio da segurança jurídica aplica-se, ainda, em sede de deveres ou obrigações fiscais de natureza acessória, como, por exemplo, no caso dos juros compensatórios ou os juros moratórios em que se proíbe o agravamento retroactivo.

6. Proibição do referendo fiscal

A CRP no artigo 115º, nº4, vem proibir o referendo fiscal em matéria tributária e em matéria financeira (a matéria tributária está aqui incluída). Tendo a Constituição Portuguesa consagrado o Estado fiscal, não se pode permitir que seja colocado a referendo se os contribuintes querem ou não pagar impostos (até porque o resultado seria previsível). Mas já não parece impossível (ou pelo menos irrazoável) que se possa vir, no futuro, a permitir referendar alguns impostos ou alguns aspectos destes, sendo, neste caso, necessária uma alteração constitucional.

6. O respeito pelo regime dos direitos, liberdades e garantias

O direito dos impostos não está afastado da aplicação dos direitos fundamentais pois, desde logo, as liberdades económicas de trabalho, profissão e iniciativa económica (artigo 80º da CRP) e o direito de propriedade (artigo 62º da CRP) estão em contacto permanente com os impostos e, por outro lado, os impostos, nomeadamente o seu montante, não podem, como diz CASALTA NABAIS “desfigurar esses direitos enquanto direitos de conteúdo determinado ou determinável com base em preceitos

constitucionais, sob pena de os mesmos terem um conteúdo ou âmbito sob reserva (ou nos termos) da lei fiscal e não nos termos da constituição”. Ou seja, o montante de imposto a pagar não pode ser tão elevado que impeça o livre exercício da iniciativa económica, bem como não pode levar uma fatia tão grande que coloque em causa o direito de propriedade do sujeito passivo.

Como manifestações do princípio do Estado Social refere a Lei Fundamental no seu artigo 81º que “incumbe prioritariamente ao Estado no âmbito económico e social 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” e no artigo 103º, nº1 “o sistema fiscal visa (...) uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”. Define esse princípio do Estado Social que o sistema fiscal se deverá orientar no sentido de que a tributação se faça através da opção pela progressividade das taxas dos impostos e pela tributação do capital, bem como da não tributação das prestações sociais e dos mínimos existenciais e, ainda, dos rendimentos gastos com as despesas com a habitação, saúde, educação, segurança social e outras.

Em relação ao *limite aos limites da tributação* importa referir que o princípio da coerência do sistema jurídico é relevante para a solução de problemas com a dupla tributação, quer jurídica, quer económica, quer tributação múltipla ou plural, de forma a impedir conflitos tributários (dupla tributação). O princípio da coerência do sistema determina que o sistema fiscal se articule com o direito financeiro (direito das despesas); com o direito sancionatório (tributação das actividades ilícitas art.11º da LGT e artigos 1º do CIRS e CIRC); com o direito das prestações sociais e direito civil (direito a alimentos, indemnizações, direito das dívidas dos cônjuges); com o direito bancário (sigilo bancário); e com o direito fiscal das sociedades (articulação do CIRS e do CIRC com a disciplina do Código das Sociedades Comerciais, da CMVM, do POC).

Ainda em relação ao limite aos limites da tributação interessa fazer referir que o direito dos impostos está limitado pelo princípio da praticabilidade, levando à exclusão das soluções impraticáveis e das soluções economicamente insuportáveis. Nesta situação terá de actuar o princípio da igualdade quando exige a simplificação do sistema fiscal, recorrendo à tipificação das leis fiscais, embora se admita, porém, que a administração fiscal possa recorrer a medidas equitativas, em que não terá de observar as tipificações legais pois o seu cumprimento poderia levar a exageros e a um completo incumprimento material (cfr. artigos 48º, nº1 e 78º, nº4 da LGT). Assim, no quadro constitucional definido para o sistema fiscal, os limites constitucionais aos impostos têm em conta as **finalidades do sistema fiscal** [art. 103º CRP) (finalidade financeira (visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas) e finalidade extra-fiscal (visa repartição justa dos rendimentos e da riqueza)], tanto quanto os **contornos do sistema fiscal** [(art. 104º CRP) imposto único e progressivo sobre o rendimento pessoal; tributação real como regra da tributação do rendimento das empresas; tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos; tributação do consumo adaptada ao desenvolvimento económico e à justiça social.]

7. Balanço

E é assim, que se encontra a tensão que anima a previsão constitucional em matéria fiscal:

1. A Constituição da República Portuguesa limita a acção da Administração Tributária, na estrita observância das diferentes dimensões do Princípio da Legalidade, resultado inelutável do Princípio do Estado de Direito que marca todo o Constitucionalismo Moderno;
2. A mesma CRP não deixa de recortar detalhadamente o sistema fiscal, em homenagem ao Princípio da Estado Social, com especial atenção para a necessidade de reposição de desigualdades materiais tão marcantes na sua génese.