

Processo: R-4479/06 (A6)

Assunto: Imposto sobre o Valor Acrescentado. Dupla tributação. Alegada inconstitucionalidade da norma constante do art.º 16.º, n.º 5, alínea a), do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

1. Solicitou V.^a Ex.^a, conjuntamente com outros cidadãos, a intervenção deste Órgão do Estado, ao abrigo da competência prevista no art.º 20.º, n.º 3, do Estatuto do Provedor de Justiça¹, com vista à apresentação, junto do Tribunal Constitucional, de pedido de declaração da inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, da norma constante do art.º 16.º, n.º 5, alínea a), do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

2. Dispõe a norma citada o seguinte:

Artigo 16.º

(...)

5 - O valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto, incluirá:

a) Os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com excepção do próprio imposto sobre o valor acrescentado;(...).

3. Tendo por base a situação de incidência do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) sobre o imposto sobre produtos petrolíferos e energéticos (ISP), alude-se, na petição em apreço, a uma «*situação de dupla tributação*», qualificada de «*altamente injusta*», alegando-se, outrossim, que «*a inclusão de outros impostos no valor tributável em sede de IVA (...), determinada pela referida disposição legal, é marcadamente inconstitucional*». No entendimento dos peticionários, estar-se-á perante uma violação do princípio da capacidade contributiva, dos princípios da igualdade e da justiça material em matéria de tributação, dos princípios constitucionais em sede de tributação do consumo e, ainda, do princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso, no âmbito das leis restritivas de direitos, liberdades e garantias. Analisada a exposição apresentada, cumpre, agora, transmitir as conclusões alcançadas.

I. Da matéria colectável em sede de IVA: regime comunitário e sua transposição para o ordenamento jurídico nacional

¹ Lei n.º 9/91, de 9 de Abril, alterada pela Lei n.º 30/96, de 14 de Agosto, e Lei n.º 52-A/2005, de 10 de Outubro.

1. Como V.^a Ex.^a seguramente não desconhece, a edificação do sistema do IVA no nosso ordenamento jurídico teve no direito comunitário o ponto de referência básico. Ora, a norma em apreço consubstancia, na parte pertinente, uma medida estadual de execução da *Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – sistema comum do IVA: matéria colectável uniforme* (doravante, Sexta Directiva).

1.1. Com efeito, esta directiva comunitária procedeu à uniformização da base tributável do IVA a aplicar em todos os Estados-membros da então CEE, determinando, no art.º 11.º, A), n.º 2, alínea a), que a matéria colectável inclui, precisamente, «[o]s impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos, com excepção do próprio imposto sobre o imposto acrescentado».

Significa isto, por conseguinte – e volto a sublinhá-lo –, que a solução legal questionada configura, antes de mais, uma norma de direito interno de transposição da citada disposição de direito comunitário derivado, traduzindo o cumprimento, pelo Estado português, da obrigação de dar execução, no ordenamento jurídico nacional, à Sexta Directiva.

1.2. A possibilidade do «*exercício em comum, em cooperação ou pelas instituições da União, dos poderes necessários à construção e aprofundamento da união europeia*» encontra-se constitucionalmente firmada no art.º 7.º, n.º 6, da Lei Fundamental, preceito cuja redacção em vigor é a resultante da sexta revisão constitucional².

Desnecessário será expender, aqui, sobre o significado da participação do Estado português na União Europeia (desde logo, ao nível de uma “comunitarização de poderes”) e das obrigações pelo mesmo assumidas enquanto membro desta. Importa, em todo o caso, não perder de vista que, como tive já oportunidade de afirmar noutro momento, «*à atribuição de competências à União pelos Estados-membros corresponderá sempre uma limitação, em maior ou menor medida, de poderes deste, no âmbito de cada uma dessas matérias objecto de atribuição*»³.

Neste sentido, em matéria de fiscalidade e como escreve José Casalta Nabais (*in Direito Fiscal*, 4.^a ed., Coimbra: Almedina, 2006, p. 137), «*o nosso ordenamento jurídico fiscal, também ao nível constitucional, sofre a contenção e as limitações decorrentes do direito comunitário*».

² Lei Constitucional n.º 1/2004, de 24 de Julho.

³ PROVIDOR DE JUSTIÇA. *Relatório à Assembleia da República – 2005*, Vol. II, Lisboa, 2006, p. 1348.

No que especificamente releva para a esfera de tributação ora questionada, J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira afirmam, por seu turno, em comentário ao art.º 104.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), que, em matéria de impostos indirectos, e, entre eles, os impostos sobre o consumo, «*não poderão deixar de ser tidas em consideração as disposições do Tratado CEE em matéria de impostos indirectos e harmonização fiscal (art.º 93.º), bem como as regras comunitárias obrigatórias sobre o regime do IVA, que condicionam a liberdade de conformação legislativa interna nesta matéria*»⁴ (sublinhado meu).

Ora, em última análise, a discordância expressa na petição, de que V.^a Ex.^a é o primeiro signatário, vem dirigida, em bom rigor, ao teor da norma constante do art.º 11.º, A), n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, porquanto é esta que está na origem do preceituado no art.º 16.º, n.º 5, alínea a), do CIVA, sendo ao nível comunitário que vem determinada *ex lege* a incidência do IVA sobre outros impostos, com excepção do próprio IVA.

1.3. A este respeito é forçoso mencionar, por outro lado, que na jurisprudência do próprio Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias não vem questionada a bondade do normativo plasmado no art.º 11.º, A), n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva. Efectivamente, conforme se explicita no Acórdão do Tribunal de Justiça (Primeira Secção), de 1 de Junho de 2006 (*Østre Landsret*, Processo C-98/05), com base já em jurisprudência comunitária precedente:

15. Segundo o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, a matéria colectável no território do país é constituída, no caso de entregas de bens, por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor recebeu ou deve receber do adquirente. Os n.ºs 2 e 3 do mesmo artigo enumeram certos elementos que devem incluir-se na matéria colectável e outros que não devem incluir-se nela (...).

16. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, a matéria colectável inclui os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos, com excepção do próprio IVA.

17. Como salientou a advogada-geral nos n.ºs 16 e 17 das suas conclusões, para que tais elementos possam ser incluídos na matéria colectável do IVA, mesmo que não representem valor acrescentado e não constituam a

⁴ CANOTILHO, J.J. Gomes e MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. I, 4.^a ed. rev., Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 1101 (V).

*contrapartida económica da entrega do bem, devem apresentar uma ligação directa com essa entrega (...).*⁵

Sublinhe-se, de resto, que o Tribunal de Justiça, neste mesmo Acórdão, concluiu que os distribuidores dinamarqueses, a operar no ramo automóvel, vinham cobrando IVA sobre o preço do automóvel acrescido do imposto de matrícula e que essa actuação era irregular, não porque a incidência de IVA sobre outros impostos fosse considerada irregular ou injusta (como se aduz na presente petição), mas antes porque o imposto de matrícula, à luz do direito dinamarquês⁶, traduz uma despesa que o distribuidor suporta em nome e por conta do adquirente final do veículo, não configurando uma contrapartida do bem entregue. Nessa medida, não está incluído no conceito de “impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos”, a que alude o n.º 2, alínea a), do art.º 11.º, A), da Sexta Directiva para efeitos da determinação da base tributável do IVA, constituindo antes uma despesa do tipo das referidas no n.º 3, alínea c), excluída, portanto, da matéria colectável daquele imposto.

1.4. A constatação, segundo a qual a discordância expressa na petição em apreço vem, em último termo, dirigida ao teor da norma constante do citado art.º 11.º, A), n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, implica, outrossim, que não se perca de vista o primado do direito da União sobre o direito interno, no qual o legislador constituinte optou por consentir, de modo explícito, na sequência da sexta revisão constitucional. Temos, naturalmente, em mente o disposto no n.º 4 do art. 8.º da CRP, que estabelece que «[a]s disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático».

Socorrendo-nos, uma vez mais, da explanação de J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira (*in ob. cit.*, p. 270 (XXII)), a primazia em apreço «significa, acima de tudo, que o direito interno não pode servir de obstáculo à vigência e aplicação [do direito da UE] na ordem interna. Isto quer dizer desde logo que o direito da UE não pode ser declarado inconstitucional nem desaplicado por alegada inconstitucionalidade ou por qualquer outro tipo de desconformidade com

⁵ *Pedido de decisão prejudicial do Østre Landsret – Dinamarca – De Danske Bilimportører/Skatteministeriet* (Acórdão acessível através do portal do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias: <<http://www.curia.europa.eu/pt/index.htm>>).

⁶ Distinta, em todo o caso, é a questão, que não nos ocupa aqui, de saber se o entendimento sufragado pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias no caso dinamarquês é ou não aplicável à situação portuguesa, relativamente ao imposto automóvel, atentas as características específicas deste tributo no ordenamento jurídico nacional.

normas de direito interno (...). Nem o Tribunal Constitucional nem os demais tribunais podem julgar sobre a conformidade das suas normas com a Constituição ou outro instrumento de direito interno. Sob esse ponto de vista, a primazia do direito da UE traduz-se na sua imunidade face ao sistema constitucional de fiscalização da constitucionalidade e da «legalidade reforçada». A norma do art.º 8.º-4 implica portanto uma derrogação das normas constitucionais de garantia da Constituição em relação ao direito comunitário, não valendo para este a norma do art.º 277.º-1 da CRP (...)».

Se assim é quanto ao direito comunitário, cumprirá, de igual modo, indagar qual a solução relativamente às disposições nacionais de aplicação do direito comunitário. Segundo os mesmos constitucionalistas (*ibid.*, pp. 270-271 (XXII)), «*questão especial é a que tem a ver com as normas do direito interno destinadas a implementar o direito da UE, designadamente as normas de transposição de directivas (...). Na medida em que se trata de uma competência vinculada, então parece que também essas normas internas se tornam imunes ao escrutínio do sistema constitucional de garantia da constitucionalidade e da legalidade. De outro modo ficaria frustrado o alcance da regra da primazia, pois o direito da UE ver-se-ia impedido de aplicação na ordem interna por motivo de incompatibilidade com a Constituição*», ressalvando, contudo, «*que as normas incluídas em «transposições» para lá do regime normativo das directivas estão sujeitas ao regime normal de controlo da constitucionalidade*».

Quanto a esta excepção, dúvidas não existirão quanto ao alinhamento da norma do CIVA, cuja inconstitucionalidade vem alegada, com o regime normativo da Sexta Directiva, o que implica reconhecer, *prima facie*, a sua imunidade relativamente ao sistema de controlo da constitucionalidade e da legalidade consagrado na Constituição de 1976.

Não obstante, considerando, por um lado, que o primado do direito da União se encontra condicionado pela cláusula constitucional de salvaguarda dos princípios fundamentais do Estado de direito democrático (art.º 8.º, n.º 4, *in fine*, da CRP) – sendo certo, porém, que não se procurará aqui, de modo algum, delimitar o que seja esse núcleo duro da Lei Fundamental – e, por outro lado, assumindo que, à luz do princípio da *Kompetenz der Kompetenz* (ou seja, a competência que todo o órgão jurisdicional tem de determinar a sua própria competência), é ao Tribunal Constitucional que compete decidir quanto ao exercício da sua competência em matéria de fiscalização da inconstitucionalidade e ilegalidade de normas, nos termos constitucional e legalmente recortados, considero que não será inútil transmitir a V.ª Ex.ª a apreciação que fiz do fundo da questão objecto da petição em apreço, assim como dos argumentos em que a mesma se estriba, com vista ao

eventual exercício da legitimidade processual activa que me é reconhecida em sede de fiscalização abstracta sucessiva da inconstitucionalidade de normas.

II. Da sobreposição tributária em sede de IVA e da apreciação da sua conformidade com a Constituição portuguesa

1. No ensinamento de Nuno de Sá Gomes, em matéria de IVA «[o] valor tributável é o conceito equivalente à matéria colectável dos impostos sobre o rendimento e sobre o património, consistindo, portanto, no valor dos bens e serviços sobre o qual se aplica a taxa para cálculo do imposto devido»⁷.

À luz da legislação aplicável, nas transacções internas e como regra geral, «o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto será o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro» (art.º 16.º, n.º 1, do CIVA).

Este valor inclui, *inter alia*, «os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com excepção do próprio imposto sobre o valor acrescentado» (art.º 16.º, n.º 5, alínea a), do mesmo Código). Como clarifica Patrícia Noiret Cunha, «[t]rata-se de um conceito amplo de prestações patrimoniais públicas que são incluídas necessariamente no valor tributável, não a título de pagamento do bem ou do serviço, mas por implicarem um dispêndio efectivo. Estão abrangidos todos os tributos que incidam sobre as operações tributáveis, com excepção do próprio IVA. A não inclusão do IVA na contraprestação deve entender-se como referindo-se ao IVA liquidado na correspondente prestação (...)»⁸.

É esta incidência do IVA sobre outros impostos que motiva, pois, a presente demanda, alegando-se a existência de uma «situação de dupla tributação». É dado o exemplo da cobrança de IVA sobre o imposto sobre produtos petrolíferos e energéticos (ISP), sendo certo que idêntica situação ocorre, nos termos da lei em vigor, no caso do imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas (IABA), do imposto sobre o tabaco (IT) e do imposto automóvel (IA).

2. Coloca-se, pois, o problema de saber se estamos perante uma situação de dupla tributação e, a verificar-se semelhante efeito, se o mesmo encontra justificação no quadro jurídico-constitucional vigente.

⁷ GOMES, Nuno de Sá. *Manual de Direito Fiscal*, Vol. I, 11.ª ed. com Adenda, Lisboa: Rei dos Livros: 2000, p. 248.

⁸ CUNHA, Patrícia Noiret. *Imposto sobre o Valor Acrescentado: Anotações ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e ao Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias*, Instituto Superior de Gestão, 2004, p. 264.

Da laboração doutrinária em torno do conceito em discussão retira-se que «a dupla tributação configura uma situação de concurso de normas, isto é, uma situação em que o mesmo facto tributário se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias diferentes, o que implica, de um lado, a identidade do facto tributário e, do outro, a pluralidade de normas tributárias» (José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, op. cit., p. 235).

Tal como adianta o mesmo Autor (*ibid.*), «[c]omo requisito da identidade do facto tributário, costuma exigir-se a regra das quatro identidades, ou seja, a identidade do objecto, a identidade do sujeito, a identidade do período da tributação e a identidade do imposto». Das observações tecidas por Casalta Nabais a este propósito, destaco aqui três, que passo a citar:

Uma primeira, para referir que há quem entenda que a identidade de sujeito não é exigida, bastando-se assim a dupla tributação com as restantes três identidades. Todavia, a posição que colhe melhor adesão é a que distingue entre a dupla tributação jurídica, em que essa identidade está presente, da dupla tributação económica (ou sobreposição de impostos), em que essa identidade está ausente (...).

Uma segunda, para assinalar que a identidade do período de tributação apenas releva em sede dos impostos periódicos (...), não se aplicando (...) aos impostos sobre a transmissão de bens ou sobre o consumo. Pois, neste o que releva é a identidade do objecto, ou seja, da transmissão do bem ou da mercadoria.

Uma terceira, para chamar a atenção para o facto de que, tanto no respeitante à identidade do sujeito, como no respeitante à identidade do imposto, (...) as mesmas se verificam sempre que haja uma identidade substancial. Por exemplo, no respeitante à identidade do imposto, o que é necessário é que dos aspectos materiais e bases de cálculo ou de outras características resulte uma analogia substancial.⁹

3. Em face do que antecede, não negando que a norma constante do art.º 16.º, n.º 5, alínea a), do CIVA tem esse efeito, ou seja, que a acumulação de IVA e outros impostos indirectos, como é o caso dos impostos especiais sobre o consumo supramencionados, consubstancia uma situação de dupla tributação – desde logo, pela identidade do objecto e pela sobreposição tributária decorrente do *quantum* do IVA ser já calculado sobre o montante daqueles outros impostos – haverá que aquilatar, seguidamente, da sua legitimidade em face dos normativos constitucionais.

⁹ *Ibid.*, pp. 235-236.

Neste contexto, importa, em primeiro lugar, evidenciar que inexiste no texto constitucional «qualquer referência expressa ao fenómeno da dupla tributação e muito menos uma sua proibição expressa», para me socorrer da formulação do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 363/01¹⁰ (sublinhado meu).

3.1. Na verdade, este órgão jurisdicional já se pronunciou sobre a questão da relevância constitucional *directa* da dupla tributação, referindo, num outro aresto, que a dupla tributação «*não é, per se, constitucionalmente proibida*»¹¹. De igual modo, apreciando questão jurídico-constitucional sobre matéria de tributação do rendimento, em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, o mesmo Tribunal afirmou «*não se encontra[r] na Constituição da República qualquer explícita proibição de uma “dupla tributação” do rendimento – análoga, por exemplo, à proibição do ne bis in idem penal. Tal consideração só poderia, pois, relevar (...) de forma indirecta, enquanto tal “dupla tributação” implicasse a violação de uma regra ou princípio constitucional, como, por exemplo, o artigo 104.º, n.º 1, da Constituição, ou o princípio da proporcionalidade*»¹².

3.2. Também a doutrina perfilha semelhante entendimento. Na verdade, já José Casalta Nabais, na sua dissertação de doutoramento sobre *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, escreve que «*a dupla tributação qua tale não está constitucionalmente proibida [acrescentado em nota: num certo paralelismo com o que acontece no domínio da dupla tributação internacional, já que também o direito internacional público não conhece nenhum princípio geral que a interdite], sendo a mesma contestável se e na medida em que envolva a violação de princípios jurídico-constitucionais ou específicas disposições constitucionais, que possam ser interpretadas nesse sentido, como nos parece ser a da nossa Constituição que exige unicidade na tributação do rendimento pessoal. (...) Também na chamada sobreposição de impostos (ou a dupla tributação económica) (...) se pode apelar à ideia de sistematicidade para se apurar se o legislador, ao estabelecê-la foi coerente consigo mesmo, conformando-se com o sistema jurídico por ele adoptado e respeitando assim a lógica material do sistema*»¹³.

¹⁰ Publicado no Diário da República, II Série, n.º 238, de 13 de Outubro de 2001, p. 17 097 e seg.

¹¹ Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 338/2006 (publicado no Diário da República, II Série, n.º 125, de 30 de Junho de 2006, p. 9548 e seg.).

¹² Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 489/02 (publicado no Diário da República, II Série, n.º 9, de 11 de Janeiro de 2003, p. 485 e seg.).

¹³ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Livraria Almedina, 1998, pp. 602-603.

3.3. Tais considerações valem, *mutatis mutandis*, para a questão que ora nos ocupa: não decorrendo da Lei Fundamental portuguesa a proibição expressa das situações de dupla tributação, a questão suscitada na presente petição resume-se a indagar se a referida sobreposição tributária em sede de consumo implica a ofensa à Constituição, tal como vem alegado.

4. Assim, argumenta-se, em primeiro lugar, no sentido da violação do princípio da capacidade contributiva, de acordo com o qual, segundo os termos da petição, «*cada contribuinte deve ser tributado pela sua real capacidade contributiva*». Na mesma linha de raciocínio, são invocados os princípios da igualdade e da justiça material em matéria de impostos, considerando-se que «*os contribuintes só serão tributados de uma forma justa e equitativa se o imposto incidir sobre a sua riqueza efectiva, o que, irremediavelmente, não é o caso*».

4.1. O princípio da capacidade contributiva afirma-se hoje como pressuposto e critério da tributação, como de resto vem expressamente reconhecido no art.º 4.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, ao determinar que os impostos assentam “*essencialmente*” – ainda que não exclusivamente – na capacidade contributiva revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património.

O fundamento constitucional do princípio da capacidade contributiva firma-se, desde logo, no princípio da igualdade (art.º 13.º da CRP), materialmente conformado e também ele com manifestação específica em sede tributária – o princípio da igualdade fiscal –, articulado com as demais normas enformadoras da constituição fiscal (neste sentido, vd. José Casalta Nabais, *Direito Fiscal, ob. cit.*, p. 154).

Como não desconhecem os signatários da petição ao invocarem o art.º 104.º, n.º 1, da Lei Fundamental, é no domínio da tributação do rendimento que o princípio da capacidade contributiva adquire particular densidade: conforme afirma Sérgio Marques, «*a primeira exigência do princípio da capacidade contributiva é fazer dos impostos pessoais sobre o rendimento o seu elemento central*»¹⁴. Nesta linha, Saldanha Sanches esclarece, por seu turno, que, «*[n]o caso dos impostos sobre o consumo, que têm como justificação a capacidade de consumo presumida pelo próprio acto de aquisição de bens ou serviços, a posição constitucional é a de considerá-los como uma parte do sistema fiscal que, no seu todo, terá de ter a natureza redistributiva exigida pelo n.º 1 do art.º 103.º da CRP*»¹⁵ (sublinhado

¹⁴ *Apud* SANCHES, J.L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed., Coimbra: Coimbra Editora, 2002, p. 50, em nota.

¹⁵ *Ibid.*, p. 53.

meu). É a este nível da correcção das desigualdades, através da consideração do sistema fiscal como um todo, que releva, justamente, a noção de justiça material, equivalente, portanto, à justiça do sistema fiscal no seu conjunto.

4.2. Outrossim, e com interesse para a questão que ora nos ocupa, adianta Casalta Nabais que «[e]mbora não nos forneça uma resposta para problemas como o (...) da dupla (ou múltipla) tributação, o princípio da capacidade contributiva tem, todavia, importantes préstimos. (...) [C]onstituindo a ratio ou a causa da tributação, este princípio afasta o legislador fiscal do arbítrio, obrigando-o a que, na selecção e articulação dos factos tributários, se atenha a revelações da capacidade contributiva, ou seja, erija em objecto e matéria colectável de cada imposto um determinado pressuposto económico que seja manifestação dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses legais do respectivo imposto»¹⁶.

Em desenvolvimento deste raciocínio, o mesmo Autor clarifica, noutro lugar, que:

*A igualdade fiscal, aferida pela capacidade contributiva, em princípio também não obsta a existência de dupla (ou múltipla) tributação (...) jurídica ou económica. Com efeito, o legislador fiscal não está constitucionalmente impedido, mormente por força do princípio em análise, de estabelecer situações de dupla tributação (...), já que ele não pode deixar de gozar de ampla liberdade relativamente à configuração concreta do sistema fiscal. (...) Ora, em qualquer [das] situações de cumulação de impostos, o legislador goza de ampla liberdade, estando apenas impedido, por um lado, que dessa cumulação resulte uma tributação excessiva ou com carácter confiscatório e, por outro lado, de estabelecer dupla tributações que se revelem arbitrárias quanto ao âmbito de sujeitos abrangidos, por submeterem a uma sobrecarga fiscal determinados contribuintes e não outros com idêntica situação em termos de capacidade contributiva.*¹⁷

4.3. Neste contexto, e pese embora o IVA – como, de resto, todos os impostos indirectos, como o ISP, o IABA, o IT e o IA – se enquadre na tipologia dos impostos reais, isto é, daqueles impostos que atingem «a matéria colectável objectivamente determinada, fazendo-se portanto abstracção da concreta situação económica e social do contribuinte»¹⁸, daqui não decorre uma absoluta irrelevância das dimensões de tributação pessoal ou subjectiva na estruturação do

¹⁶ José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, ob. cit., pp. 155-156.

¹⁷ José Casalta Nabais, *O dever fundamental...*, ob. cit., pp. 511-512.

¹⁸ José Casalta Nabais, *Direito Fiscal* ob. cit., p. 54.

mesmo imposto, sobretudo atenta a sua repercussão económica no consumidor final.

Na verdade, na tributação sobre o consumo, de que o IVA é o principal motor, a capacidade contributiva, como já referido, vem revelada ainda, indirectamente, na utilização do rendimento pelo adquirente dos bens ou serviços.

Por outro lado, a consideração de dimensões subjectivas não deixa de perpassar um outro nível, qual seja o da própria quantificação do imposto. Atente-se, designadamente, na diversificação das taxas por tipos de bens e na previsão de isenções, com o que a tributação do consumo cumpre, outrossim, o desiderato, constitucionalmente firmado no art.º 104.º, n.º 4, da Lei Fundamental, de atender a preocupações de justiça social. Neste sentido se posicionam, justamente, J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira (*in ob. cit.*, p. 1101 (V)), quando afirmam que «*para ter em conta a justiça social, a tributação do consumo tanto pode desonerar o consumo de bens de primeira necessidade como agravar o consumo dos bens supérfluos ou de luxo, sendo esta uma imposição constitucional*».

4.4. O enfoque da argumentação expendida, à luz dos princípios aduzidos na petição em apreço, centra-se na real capacidade contributiva e na riqueza efectiva dos contribuintes.

Ora, a tributação em sede de IVA será, a este nível e pelas suas próprias características, tendencialmente neutra. Não deixa, porém, como referido, de ater-se a revelações da capacidade contributiva, consubstanciada na utilização do rendimento ou riqueza, o que é dizer, na medida dos bens e serviços adquiridos. A carga fiscal suportada pelo consumidor é, assim, proporcional à natureza do consumo realizado, sendo certo ainda que a idêntica factualidade económica corresponde idêntica tributação. Acresce um regime de discriminação positiva, materializado numa redução da taxa a favor dos consumos essenciais¹⁹.

Não se descortina, por conseguinte, que a contestada sobreposição tributária em sede de IVA tenha, por si só, o efeito de pôr em causa o princípio da capacidade contributiva ou o princípio da igualdade, de que aquele é já também expressão, ou ainda o da justiça material, esta última devendo buscar-se no sistema fiscal considerado no seu todo. Com efeito, a inclusão, no valor tributável do IVA, de outros impostos incidentes sobre as operações tributáveis, os quais constituem ainda uma contrapartida da entrega do bem, não permite, por conseguinte, sustentar uma afirmação de arbitrariedade ou inexistência de um fundamento sério para a disciplina jurídica contestada, tanto mais quanto é certo presidir à

¹⁹ Cf. Lista I anexa ao CIVA, relativa aos bens e serviços sujeitos a taxa reduzida.

mesma, na sua génese comunitária, um objectivo, cuja legitimidade não se questiona, de uniformização da determinação da matéria colectável para efeitos do IVA.

5. Quanto à exigência constitucional consagrada no art.º 104.º, n.º 4, da Lei Fundamental, no sentido de uma tributação do consumo adaptada à evolução das necessidades do desenvolvimento económico, alega-se que a aplicação do normativo contestado «*onera excessiva e desproporcionadamente a aquisição de bens indispensáveis ao desenvolvimento económico do nosso país*».

Note-se, a este respeito, que o que está em causa no aludido preceito constitucional é a referência às «*determinantes económicas da política fiscal*» (CANOTILHO, J.J. Gomes e MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa...*, *op. cit.*, p. 1101 (V)), relevando aqui, dentro dos limites constitucionais, a liberdade de conformação do legislador quanto às opções materialmente políticas em matéria de repartição dos encargos fiscais.

Sem prejuízo de remeter, para o ponto seguinte, a minha análise da questão da sobreposição tributária em sede de IVA à luz do princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso, não deixaria aqui de chamar à colação as considerações de Saldanha Sanches, a propósito dos impostos sobre o álcool e o tabaco, bem como da tributação dos produtos petrolíferos.

É que, de acordo com as palavras do mesmo fiscalista, nos chamados “impostos do pecado” (*sin taxes*) – sobre o álcool e o tabaco – «*a justificação para a tributação são os custos sociais induzidos por estes consumos e o carácter não essencial da sua utilização. E por isso suportam uma tributação mais elevada do que os demais bens de consumo apenas tributário em IVA e com o carácter nocivo do seu consumo a constituírem uma causa de derrogação do princípio da capacidade contributiva. Tal como sucede com a tributação dos produtos petrolíferos justificada pela necessidade de tributar a energia na lógica dos actualmente propostos impostos sobre o ambiente*»²⁰. Efectivamente, quanto a esta última, a solução legal relativa à fixação das taxas do ISP visa prosseguir, entre outros, o objectivo, cuja legitimidade não se discute, de concretizar uma orientação de favorecimento gradual dos combustíveis menos poluentes. Outrossim, e como refere ainda Saldanha Sanches, na tributação dos produtos petrolíferos e da energia, numa óptica de “impostos ecológicos”, «*conta menos o objectivo financeiro de arrecadação de receitas do que a tentativa de, por meios fiscais, limitar o seu consumo*»²¹. A esta luz, creio, pois, ficar tolhida a tese dos

²⁰ SANCHES, J.L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, *op. cit.*, p. 305.

²¹ *Ibid.*, p. 25.

peticionários, na alusão genérica que faz a uma sobrecarga fiscal alegadamente desrazoável, para o consumidor final, relativamente a bens que qualificam de indispensáveis ao desenvolvimento económico do país.

Há aqui uma ponderação de valores que legitimamente pode ser levada a cabo pelos órgãos constitucionalmente legitimados para tanto e investidos pela confiança do eleitorado.

6. Prossigo a presente análise, averiguando se a norma constante do art.º 16.º, n.º 5, alínea a) do CIVA ofende o princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso, enquanto princípio limitador do exercício do poder público, ao serviço da garantia efectiva dos direitos e liberdades individuais.

6.1. Sem se questionar a vinculação do legislador pelo princípio em questão, é certo, porém, que a liberdade de conformação legislativa dilui a intensidade do mesmo. Como se escreveu no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 187/01²²:

Não pode contestar-se que o princípio da proporcionalidade (...) se aplica igualmente ao legislador. (...) Isto não tolhe, porém, que as exigências decorrentes do princípio se configurem de forma diversa para a actividade administrativa e legislativa (...).

Assim, enquanto a administração está vinculada à prossecução de finalidades estabelecidas, o legislador pode determinar, dentro do quadro constitucional, a finalidade visada com uma determinada medida. Por outro lado, é sabido que a determinação da relação entre uma determinada medida, ou as suas alternativas, e o grau de consecução de um determinado objectivo envolve, por vezes, avaliações complexas, no próprio plano empírico (social e económico). É de tal avaliação complexa que pode, porém, depender a resposta à questão de saber se uma medida é adequada a determinada finalidade. E também a ponderação suposta pela exigibilidade ou necessidade pode não dispensar essa avaliação.

E continua o citado aresto, evidenciando o seguinte:

Ora, não pode deixar de reconhecer-se ao legislador – diversamente da administração –, legitimado para tomar as medidas em questão e determinar as suas finalidades, uma “prerrogativa de avaliação”, como que um “crédito de confiança”, na apreciação, por vezes difícil e complexa, das relações empíricas entre o estado que é criado através de uma determinada medida e aquele que dela resulta e que considera correspondente, em maior ou menor medida, à consecução dos objectivos visados com a medida (...). Tal prerrogativa da competência do legislador

²² Publicado no Diário da República, II Série, n.º 146, de 26 de Junho de 2001, p. 10 492 e seg.

na definição dos objectivos e nessa avaliação (...) afigura-se importante sobretudo em casos duvidosos, ou em que a relação medida-objectivo é social ou economicamente complexa, e a objectividade dos juízos que se podem fazer (ou suas hipotéticas alternativas) difícil de estabelecer.

Significa isto, pois, que, em casos destes, em princípio o Tribunal não deve substituir uma sua avaliação da relação, social e economicamente complexa, entre o teor e os efeitos das medidas, à que é efectuada pelo legislador, e que as controvérsias geradoras de dúvida sobre tal relação não devem, salvo erro manifesto de apreciação – como é, designadamente (mas não só), o caso de as medidas não serem sequer compatíveis com a finalidade prosseguida –, ser resolvidas contra a posição do legislador.

Decorre, por conseguinte, da jurisprudência do Tribunal Constitucional, e como a doutrina igualmente reconhece, que, em face da liberdade de conformação do legislador, o controlo jurisdicional do respeito, em determinada regulação legislativa, pelo princípio da proporcionalidade se cinge à verificação de uma *inadequação manifesta* da regulação ou da existência de *erro manifesto* na apreciação do legislador.

6.2. Ora, no que em particular toca a solução legal cuja sindicabilidade vem peticionada, não só não se encontra norma constitucional que proíba o efeito de dupla tributação contestado, como é certo que, segundo afirmam J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, «[n]ão impondo a Constituição um imposto único sobre o consumo, a lei pode criar paralelamente ao IVA (ou cumulativamente com ele) outros impostos sobre o consumo, incidentes sobre o consumo de certos bens ou serviços»²³ (sublinhado meu).

Neste sentido, inexistente obstáculo de cariz jurídico-constitucional à opção do legislador de fazer cumular impostos sobre o consumo de certos bens. Se assim é, a questão com que nos defrontamos é então, ainda assim, a de saber se a cumulação de impostos, a que a Constituição não tolhe, legitima outrossim uma efectiva sobreposição tributária, isto é, a solução de incluir os impostos especiais sobre o consumo no valor colectável do imposto geral que é o IVA, tendo em conta que a presente contestação à situação de dupla tributação assenta, no fundo, na ideia da formação de um encargo fiscal mais elevado do que aquele que resultaria da exclusão daqueles mesmos impostos do valor tributável do IVA, o que é dizer, na existência de uma sobrecarga tributária.

²³ CANOTILHO, J.J. Gomes e MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa...*, op. cit., p. 1101 (V)

Numa análise à luz do princípio da proporcionalidade, sobretudo atentas as exigências quanto aos meios menos onerosos para o cidadão e da “justa medida” da intervenção legislativa, afigura-se-me decisivo, na presente situação, a ponderação das possíveis alternativas à solução em vigor. Sendo certo que, no limite, toda a solução tendente a aliviar os encargos fiscais dos contribuintes representa para os mesmos um menor sacrifício dos seus interesses, o que verifico é que a situação pode, por outra via, manter-se idêntica em termos da carga fiscal que se repercute no consumidor final.

Com efeito, ainda que decorresse da lei – o que não se descortina – uma proibição expressa da computação, no valor colectável para efeitos do IVA, de outro imposto, não estaria o legislador impedido de, por outra via, manter semelhante quantum de imposto devido no estágio do consumo final. De facto, abstraindo necessariamente, neste plano, da circunstância de a decisão sobre a matéria colectável em sede do IVA constituir já uma decisão tomada pelo legislador comunitário, ditada por imperativos de harmonização fiscal, sempre poderia o legislador nacional assegurar aproximado nível de carga fiscal, sem modificações na taxa do IVA, mediante a alteração, dentro dos limites que juridicamente se lhe impõem, das taxas dos impostos que, na legislação vigente, integram a base tributável daquele imposto geral.

Concretizando, no que tange à aquisição de combustível, situação que ilustra a petição que me foi apresentada, caso o IVA incidisse apenas sobre o preço de base das gasolinas ou do gasóleo, excluindo, portanto, o valor do ISP, o preço final do combustível poderia, afinal, não divergir daquele que decorre da vigente sobreposição tributária, continuando o consumidor final a suportar economicamente semelhante nível de carga fiscal, por força de um aumento das taxas do ISP aplicáveis às gasolinas e ao gasóleo.

Assim, bastaria que o ISP fosse aumentado em moldes similares à perda registada pela aplicação da actual taxa de 21% ao actual quantitativo daquele imposto, para esta modificação formal ser neutra do ponto de vista do consumidor final.

Serve, portanto, este exercício para pôr em evidência que a questão em apreciação redundante, na sua essência, numa questão de quantificação do imposto, não vindo provada a desrazoabilidade nem a ausência de fundamento sério da incidência do IVA sobre outros impostos especiais sobre o consumo.

7. De igual modo não procede a alegação de que a situação de dupla tributação em sede de IVA é injusta. A este propósito e no que especificamente tange à consideração da justiça como parâmetro de constitucionalidade, não será

despiciendo chamar à colação, uma vez mais, a jurisprudência do Tribunal Constitucional. Com efeito, como se refere no Acórdão n.º 363/01:

O Tribunal Constitucional tem reconhecido, em alguns casos, a justiça como parâmetro de constitucionalidade (cf., entre outros, o Acórdão n.º 368/97 (...), onde o Tribunal Constitucional considerou inconstitucional a norma que previa um horário de trabalho para as guardas de passagem de nível sem limite).

O Tribunal Constitucional chegou mesmo a afirmar que a justiça era parâmetro de constitucionalidade, quando considerou que o direito à indemnização dos trabalhadores no despedimento colectivo derivava de um princípio de justiça (cf. Acórdão n.º 162/95 (...)).

*O princípio da justiça, como parâmetro aferidor da conformidade constitucional das normas jurídicas, pressupõe, porém, que esteja em causa uma solução normativa absolutamente inaceitável (como sempre aconteceu nos casos apreciados nos arestos citados), que afecte uma dada dimensão do núcleo fundamental dos interesses essenciais da pessoa humana e que colida com os valores estruturantes do ordenamento jurídico (...).*²⁴

Ora, em face de tudo quanto já ficou expresso anteriormente não creio poder afirmar-se estarmos perante uma solução jurídica absolutamente inaceitável, que atinja de modo intolerável uma dimensão do núcleo fundamental dos interesses essenciais da pessoa ou contrarie os valores estruturantes da ordem jurídica.

8. Note-se, por fim, que a situação que motiva a presente petição se afigura bem distinta de uma outra, igualmente submetida à minha apreciação num passado não muito longínquo, relativamente ao *regime dos pagamentos especiais por conta*²⁵, em virtude das alterações introduzidas pela Lei do Orçamento do Estado para 2003 ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC)²⁶.

Com efeito, por força dessas alterações, a base de cálculo dos pagamentos especiais por conta deixou de ser o volume de negócios, para passar a ser o valor de proveitos e ganhos, numa solução normativa que desconsiderou, em relação aos sectores de revenda de combustíveis, de tabacos, de veículos sujeitos ao IA e de álcool e bebidas alcoólicas, a inclusão, nos proveitos, do valor dos impostos especiais de consumo e do IA, permitindo-se, deste modo, que a antecipação do pagamento do IRC devido fosse calculada também sobre o montante daqueles

²⁴ Cit., *supra*, nota 10.

²⁵ Vd. PROVIDOR DE JUSTIÇA. *Relatório à Assembleia da República – 2005*, Vol. II, cit., p. 1278 e seg.

²⁶ Vd. art.º 27.º da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, que alterou a redacção do art.º 98.º do CIRC.

outros impostos. Ou seja, a esta luz, ficou franqueada a presunção, por via da lei, de rendimento para efeitos de pagamentos especiais por conta, com base noutros impostos, colocando-se, aqui sim, em crise a consideração de que o facto tributável sobre o qual incide o IRC (que é, justamente, um imposto sobre o rendimento) é o lucro das empresas²⁷.

10. Em face de tudo o que antecede, considero, por conseguinte, não se justificar, quanto à matéria analisada, a adopção de quaisquer medidas por parte do Provedor de Justiça.

Muito agradeço a V.^a Ex.^a que queira transmitir o teor do presente aos demais subscritores da petição em apreço.

O Provedor de Justiça

H. Nascimento Rodrigues

²⁷ Situação que, todavia, acabou por ser inflectida, inicialmente mediante a introdução de um regime transitório para vigorar apenas no ano de 2003 (cfr. Decreto-Lei n.º 128/2003, de 26 de Junho, e Despacho n.º 13 081/2003, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais) e depois generalizado por via da Lei do Orçamento do Estado para 2004 (vd. art.º 30.º da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro).