



**CURSO DE PÓS - GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS  
JURÍDICAS**

**DIREITO FISCAL**

**Aluno: Manoel Gutemberg Júnior**

**Porto**

**2011**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO *VERSUS* DIREITO FISCAL**

**Sumário: 1- Introdução; 2- O Direito Tributário e seu conceito; 3- O Direito Tributário e as Receitas Públicas; 4- O Direito Tributário e sua natureza; 5- O Direito Tributário e sua autonomia; 6- O Direito Tributário, o Constitucional e o Financeiro; 7- O Direito Tributário português; 8- Princípios do Direito Fiscal; 9- Princípio da Neutralidade; 10- Princípio da Equidade; 11- Princípio da Progressividade; 12- Princípio da Não-discriminação; 13- Princípio da Territorialidade; 14- Princípio da Residência; 15- Princípio da Nacionalidade; 16- Princípio da Transparência; 17- Princípio da Simplicidade; 18- Princípio da Reciprocidade; 19- Princípio da Eficiência; 20- Considerações Finais; 21- Referências Bibliográficas.**

## **RESUMO**

As abordagens retratadas neste estudo enfatiza as considerações atinentes ao Direito Tributário e Fiscal , têm como foco destacar a relevância da temática como as normas reguladoras e sua contribuição no tocante às necessidades coletivas do cidadão. Como metodologia teve-se como norte estudos de cunho bibliográficos específicos, socialização de conhecimentos e leituras realizadas durante o curso. A presente pesquisa nos impulsiona a reflexões, análises e ampliação de conhecimento fundamental a todo e qualquer ser social que desconhece questões tão relevantes para o fortalecimento do pleno exercício da cidadania que perpassa por estas questões.

**Palavras Chaves: Direito tributário, direito Fiscal, Sistema fiscal Português**

## **ABSTRACT**

The approaches shown in this study emphasizes considerations relating to the tax law and tax, is focused on highlighting the relevance of the theme as in regulatory standards and their contribution regarding the collective needs of citizens. The methodology was as U.S. studies specific bibliographic nature, socialization of knowledge and readings made during

the course. This study encourages us to reflection, analysis and expansion of basic knowledge to every social being who is unaware of issues as relevant to the strengthening of the full exercise of citizenship that permeates these issues

**Keywords: Tax Law, Tax, Portuguese Tax System**

## **1-INTRODUÇÃO**

O Direito pode ser definido como um conjunto de princípios universais, imutáveis, superiores ou normas jurídicas inerentes à própria condição humana; anterior ao homem e situa-se acima dele. É eterno; não é racional; é fundamento do direito positivo.

Direito Tributário ou Fiscal é o conjunto das leis reguladoras da arrecadação dos tributos, bem como de sua fiscalização. Regula as relações jurídicas estabelecidas entre o Estado e o contribuinte, no que se refere à arrecadação dos tributos.

Cuida dos princípios e normas relativas à imposição e à arrecadação dos tributos, analisando a relação jurídica tributária, em que são partes o ente público e os contribuintes, bem como o fato jurídico gerador dos tributos. O objeto é a obrigação tributária, que pode consistir numa obrigação de dar (levar o dinheiro aos cofres públicos) ou uma obrigação de fazer ou não fazer (emitir notas fiscais etc.)

O Direito Tributário é uma barreira contra o arbítrio que poderia ser demandado pelos governantes, na ânsia de querer usurpar toda e qualquer riqueza proveniente do indivíduo e/ou da sociedade de forma ditatorial, vingativa, sem critérios, pois, apenas através da lei, com raras exceções, e de nenhuma outra fonte formal, é que se pode criar ou aumentar tributos de forma racional, tendo em vista que o Estado tem a obrigação de prever os seus gastos e a forma de financiá-los.

Devido a sua intensa atividade financeira envolvendo despesas e em contrapartida receitas, a conservação dos bens públicos, o patrimônio, o controle monetário, o orçamento público, demandam a necessidade de arrecadação de tributos para garantir o seu meio de subsistência, para dirigir a economia e direcioná-la para o bem-estar social.

O Estado, assim como qualquer indivíduo, necessita de meios econômicos para satisfazer as suas atividades, sendo que o indivíduo, de modo geral, tem entre as suas fontes de arrecadação de recursos, a venda da sua mão-de-obra, enquanto que o Estado, para o cumprimento das suas obrigações, consegue obtê-las através da tributação do patrimônio dos particulares, sem, contudo, na maioria das vezes, efetuar uma contraprestação equivalente ao montante arrecadado.

A Constituição Federal trata da questão tributária de forma genérica e a sua forma mais abrangente encontra-se na lei complementar, conhecida como Código Tributário Nacional. O sistema constitucional tributário está contido no Título VI, "da tributação e do orçamento", abrangido pelos artigos 145 a 169.

O Direito Tributário tem um relacionamento muito forte com o Direito Constitucional, principalmente no que tange aos direitos individuais.

## **2-DIREITO TRIBUTÁRIO E SEU CONCEITO**

Em sua atividade financeira, o Estado necessita captar recursos materiais para manter sua estrutura, disponibilizando ao cidadão-contribuinte os serviços que lhe compete, como autêntico provedor das necessidades coletivas.

A principal fonte de receitas públicas é a cobrança de tributos direcionada aos objetivos fundamentais, insertos no art. 3º da Constituição Federal, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, tendente à redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a promoção do bem-estar da coletividade. Daí haver a necessidade de uma positivação de regras que possam certificar tão relevante desiderato de percepção de recursos – o que se dá por meio da ciência jurídica intitulada *Direito Tributário*, também denominado *Direito Fiscal*.

“A expressão “Direito Fiscal”, chegando a nós por influência francesa (*Droit Fiscal*), foi substituída, com o tempo, pelas denominações domésticas “Direito Financeiro” e, mais especificamente, “Direito Tributário”<sup>2</sup>– esta consagrada na Emenda Constitucional n. 18/65 e, após, no próprio Código Tributário

Nacional. A bem da verdade, na trilha de Hugo de Brito Machado<sup>3</sup>, parece-nos que o qualificativo “Fiscal” demarca algo amplo, abrangendo toda a problemática afeta ao Erário, e não apenas as questões adstritas ao tributo em si, o que faz pender sua tradução mais para “direito financeiro” do que para “direito tributário”. Ademais, a expressão atrela-se tão somente a um dos sujeitos de relação - o Fisco - o que denota o seu caráter reducionista”

Ainda com MEIRELLES(1990), lança-se mão de coerente definição:

“O direito objetivamente considerado, é o conjunto de regras de conduta coativamente impostas pelo Estado. Na clássica conceituação de Lhering, é o complexo das condições existenciais da sociedade, asseguradas pelo Poder Público. Em última análise, o direito se traduz em princípios de conduta social, tendentes a realizar justiça.”<sup>1</sup>

Ressalta-se, conquanto louvável a definição em epígrafe, notar-se que a doutrina tem se dedicado, com afinco, à obtenção do conceito ideal para o Direito Tributário. Entre inúmeras tentativas de definição disponíveis na seara dogmática, muda-se algum aspecto ali, outro acolá, porém, mantêm-se presentes os elementos estruturais da definição nessa ramificação do Direito.

A linearidade conceitual pode ser ratificada nas definições, adiante reproduzidas, que tem, a priori, o preciso delineamento do objetivo do Direito Tributário e de suas características principais.

### **Concepções de alguns autores acerca do direito tributário**

Sousa<sup>2</sup>, o Direito Tributário é “(...) o ramo do direito público que rege as relações jurídicas entre os Estados e os particulares, decorrentes da atividade financeira do Estado no que se refere à obtenção de receitas que correspondam ao conceito de tributos”.

---

<sup>1</sup> Meirelles, Hely Lopes direito administrativo brasileiro. 5 ed. São Paulo: RT,1990

<sup>2</sup> Souza, Rubens Gomes de, Compendio de legislação tributária, 2 ed. São Paulo Malheiros 2002

“o Direito tributário é o ramo didaticamente autônomo do Direito, integrado pelo conjunto de proposições jurídico-normativas, que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”. CARVALHO (2004 P:15)

Para Hugo de Brito Machado, o Direito Tributário é o “ramo do direito que se ocupa das relações entre fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder”.

Mediante tais definições torna-se possível segundo Sabbag(2009) extrair desse plano conceitual que - o *Direito Tributário como ramificação autônoma da Ciência jurídica, associada ao direito público concentrando o plexo de relações jurídicas que imantam o elo “Estado versus contribuinte”, na atividade financeira do Estado, quanto à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos.*

É de extrema importância destacar que “o Direito Tributário é o conjunto de normas que regula o comportamento das pessoas de levar dinheiro aos cofres públicos”.

“O Direito Tributário é a representação positivada da ciência jurídica que absorve o conjunto de normas e princípios jurídicos, reguladores das relações intersubjetivas na obrigação tributária, cujos elementos são as partes, a prestação e o vínculo jurídico, e nestas destacam-se como o ente público estatal, de um lado, e o contribuinte, de outro. O objeto é a obrigação em si, que pode consistir numa obrigação de dar, de cunho patrimonial”.<sup>3</sup>

A relação jurídica é polarizada, sobressaindo:

(I) no **pólo ativo (credor)**, os entes tributantes ou pessoas jurídicas de direito público interno, também conhecidos por *Fiscos* – a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal. Aliás, curiosamente, o “fisco”, no Império Romano, era um cesto de junco, utilizado pelos soldados romanos para a arrecadação de tributos;

(II) (II) no **pólo passivo (devedor)** o *contribuinte (ou responsável)* representado pelas pessoas físicas ou jurídicas.

<sup>3</sup>

SABBAG. Eduardo. Manual de Direito tributário. Editora Saraiva 2009

Tem origem, assim, o cenário afeto à invasão patrimonial, caracterizadora do mister tributacional, em que o Estado avança em direção ao patrimônio do súdito, segundo HARADA( 2001 P:241) de maneira compulsória, a fim de logo retirar uma quantia, em dinheiro, que se intitula *tributo*, carreando-o para os seus cofres. Tal invasão é inexorável, não havendo como dela se furtar exceto se o tributo apresentar-se ilegítimo, *i.e.*, fora dos parâmetros impostos pelas normas tributárias, mostrando-se inconstitucional, o que poderá ensejar a provocação do Poder Judiciário, no intuito de que se proceda à correção da situação antijurídica.

### 3- O DIREITO TRIBUTÁRIO E AS RECEITAS PÚBLICAS

Todo e qualquer dinheiro que ingressa nos cofres públicos, a qualquer título, será denominado “entrada” ou “ingresso”. Por outro lado, nem todo ingresso (ou receita) será uma *receita pública*.

De fato, o **ingresso** é marcado pela noção de provisoriedade, a **receita pública** atrela-se ao contexto de definitividade. Portanto, os valores, a título de ingresso, entram nos cofres públicos com destinação predeterminada de saída, não configurando receita nova, o que não acontece com a receita pública.<sup>4</sup>

Exemplo de Ingressos provisórios segundo SABBAG (2009)

- a) *a caução ou a fiança*: como exemplo a garantia ofertada pelo vencedor em cada licitação pública.
- b) *o depósito* prévio: como exemplo; o depósito recursal, como condição à protocolização do recurso na órbita administrativa federal;
- c) *o empréstimo compulsório*: conquanto revista-se de natureza tributária, o empréstimo compulsório é restituível, devendo sua lei instituidora prever o prazo e as condições de sua restituição aos contribuintes. Tornar-se-á, todavia, uma receita pública, caso não ocorra a restituição;

d) *o empréstimo público*: tendo natureza contratual, é entrada provisória para o Estado que, tomando uma quantia como empréstimo, deverá prever sua saída, a título de pagamento ao mutuante.

E, conforme o exposto, receita pública traduz-se no ingresso definitivo de bens e valores aos cofres públicos, sem condição preestabelecida de saída.

No tocante a invasão patrimonial, o plano classificatório das receitas públicas, Sabbag (2009) afirma que podem ser:

“a) **Receitas extraordinárias**: com entrada ocorrida em hipótese de anormalidade ou excepcionalidade, a receita extraordinária, longe de ser um ingresso permanente nos cofres estatais, caráter temporário, irregular e contingente.

b) **Receitas ordinárias**: com entrada ocorrida com regularidade e periodicidade, a receita ordinária é haurida dentro do contexto de previsibilidade orçamentária e no desenvolvimento normal da atividade estatal”.<sup>5</sup>

Interessa destacar que *as receitas ordinárias* podem ser derivadas e originárias. No tocante às **receitas derivadas**, o Estado, de modo vinculado (art. 5º, II, CF), fará “derivar” para seus cofres uma parcela do patrimônio das pessoas sujeitas à sua jurisdição.

Para NOGUEIRA (1995 P: 115) assevera que “o direito de tributar do Estado decorre do seu poder de império pelo qual pode fazer ‘derivar’ para seus cofres uma parcela do patrimônio das pessoas sujeitas à jurisdição e que são chamados receitas derivadas ou tributos”.<sup>6</sup>

“As receitas derivadas agrupam, pois, os rendimentos do setor público que procedem do setor privado da economia, por meio de prestações pecuniárias compulsórias – quase sempre, na forma de tributos -, devidas por pessoas físicas ou jurídicas de direito privado que desenvolvam atividades econômicas”.(Sabbag)

---

<sup>5</sup> SABBAG, Eduardo, Manual de Direito Tributário, Editora Saraiva, 2009

<sup>6</sup> Nogueira, Ruy Barbosa> Curso de direito tributário, p: 29

Com efeito, nessa direção seguiu o art. 9º da Lei n. 4.320, de 1964, que, estabelecendo normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços das entidades impositoras, trouxe uma **definição legal de tributo**.

“tributo é a **receita derivada**, instituídas pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições, nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades”.<sup>7</sup>

Sobre o art. 3º, tributo é toda prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Vale salientar que nas receitas derivadas a fonte é a lei; tais entradas referem-se a prestações tributárias ou não-tributárias.

Sobre as receitas derivadas urge evidenciar, que as mesmas não se confundem com as “receitas originárias” – outro tipo de receita ordinária, que não de corre da coerção e soberania estatais, mais de um contrato ou de uma manifestação bilateral de vontade.

“A receita originária é, uma regra, proveniente da exploração estatal de seus bens e empresas comerciais ou industriais, à semelhança de particulares, nas atividades de locação, administração ou alienação”.<sup>8</sup>

BALLEIRO (2007 p:127) define as receitas originárias como as “rendas provenientes dos bens e empresas comerciais ou industriais do Estado, que os explora a semelhança de particulares, sem exercerem os seus poderes de autoridade, nem imprimir coercitividade à exigência de pagamentos ou a utilização dos serviços que o justificam, embora, não raro, os institua em monopólios”.

---

<sup>7</sup> SABBAG. Eduardo. Manual de Direito tributário. Editora Saraiva 2009

<sup>8</sup> SABBAG. Eduardo. Manual de Direito tributário. Editora Saraiva 2009

A definição oferta claro horizonte por meio do qual se pode vislumbrar que, nas receitas originárias, a fonte é o *contrato*, e tais entradas referem-se, com exclusividade, a prestações não-tributárias.

São exemplos de receitas originárias segundo Sabbag (2007):<sup>9</sup>

- I. As receitas de alugueis pela locação de bens públicos:
- II. Os preços públicos obtidos pela venda de produtos ou serviços produzidos ou prestados por empresas públicas e sociedade de economia mista
- III. As tarifas exigidas pelas entidades prestacionistas
- IV. As multas contratuais.
- V. As doações recebidas e dividendas oriundos de uma empresa estatal lucrativa etc.”

“As doações e dividendos percebidos como receitas resultantes de liberalidades graciosas são bons exemplos de receitas originárias, não se enquadrando como receitas derivadas”.<sup>10</sup>

Como um importante exemplo de receita *originária*, destacam-se os preços quase privados oriundos de comércio de bens, mercadoria e/ou serviços fornecidos pelo poder público, mas em regime de livre concorrência com empresas privadas.

DEODATO diz : “preço quase privado é o que , como se fora um particular, o estado cobra o individuo por um serviço ou uma coisa dada Para o autor esse serviço lhe poderiam ser fornecido pelo particular, mas o Estado utiliza esse encargo para finalidades remotas de utilidade para a comunidade.<sup>11</sup>

---

<sup>9</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de Direito tributário. Editora Saraiva 2009

<sup>10</sup> SABBAG, Eduardo, Manual de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 2009

<sup>11</sup> Deodato, Alberto . Manual de Ciências e das Finanças. 5 ed. São Paulo. Saraiva.

#### 4 - O DIREITO TRIBUTÁRIO E SUA NATUREZA

Segundo SABBAG (2009 P: 9), o Direito Tributário pode ser classificado como ramo jurídico pertencente ao *direito público*, com a figura do Estado sempre presente em um dos pólos da relação jurídica – e sempre em situação de superioridade jurídica perante o particular -, haja vista o interesse de tutela jurídica de compulsoriedade.

“a preponderância do interesse coletivo no direito dos tributos é evidente, daí derivando o caráter cogente de suas normas, inderrogáveis pela vontade dos sujeitos da relação jurídico-tributária”.  
AMARO (1991 p: 239)<sup>12</sup>

“Torna-se evidente que a noção de *verticalidade* própria da “desigualdade jurídica”, que marca as relações de direito público, em contraponto à *horizontalidade*, adstrita à “igualdade jurídica”, é fácil perceber que o interesse público deve prevalecer sobre o interesse particular, na seara da tributação, desde que se respeitem os direitos e garantias individuais”.  
13

“O direito é constituído de todo um sistema integrado por diversas normas vinculadas de modo horizontal e vertical levando-se em consideração a coerência e harmonia em razão do processo de operacionalização dos legisladores objetivo básico oferecer apenas um caráter utilitário”.<sup>14</sup>

A classificação do Direito Tributário como ramo do direito público, conquanto antiga e didática, é meramente utilitária, nem sempre oferecendo um parâmetro certo de discriminação, no cotejo entre aquilo que é “público” e o que é, de fato, “privado”. Aliás, tem-se evidenciado hodiernamente a necessidade de relativização da mencionada distinção, haja vista a notória publicização do direito privado.

---

<sup>12</sup> Amaro, Luciaano. Direito tributário brasileiro. 14 ed. P5

<sup>13</sup> Amaro, Luciaano. Direito tributário brasileiro. 14 ed. P5

<sup>14</sup> Manual de Direito Tributário Editora Saraiva

O “direito público-direito privado” vale, em verdade, para indicar que a norma tributária, sendo pública, possui certas características que sobressaem à luz de dados critérios. Portanto, se a norma tributária é pública: (I) Implica que o Estado é *parte da relação jurídica (critério subjetivo)*; (II) Traz em seu bojo a *coatividade*, ou seja, a imperatividade própria das normas cogentes (*critério do conteúdo tutelado pela norma jurídica*); (III) Sinaliza que o interesse tutelado há de ser o *interesse público (critério do interesse amparado pela norma jurídica)*.<sup>15</sup>

Ainda quanto à natureza, pode-se asseverar que o Direito Tributário revela-se como um ordenamento **obrigacional e comum**. Com efeito, o Direito Tributário é um direito *obrigacional*, pois vincula o Estado ao contribuinte, em uma relação de índole sinalagmática, ou seja, em um liame estabelecido a partir da presença de partes (sujeito ativo e sujeito passivo), de prestação (objeto) e de *vínculo jurídico* (causa), com elementos estruturais da obrigação tributária. O Direito Tributário é um **direito comum**, haja vista a fixação de regras de caráter geral, visando atingir uma generalidade de pessoas e situações.

## 5- O DIREITO TRIBUTÁRIO E SUA AUTONOMIA

Segundo Sabbag (2007) O Direito Tributário desfruta de autonomia perante os demais ramos jurídicos. Apresenta-se, como um direito *autônomo*, em face da homogeneidade de sua estrutura normativa e de seus preceitos elementares. Frui uma autonomia *dogmática ou científica*

NOUGUEIRA (1995) afirma que “foi especialmente depois da I Guerra Mundial que o Direito Tributário veio alcançar a situação de ramo jurídico autônomo, pelo conteúdo e pela forma, que hoje incontestavelmente possui”.

“(...) o direito tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à

---

<sup>15</sup> MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário, 8 ed. P:13

instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”.  
CARVALHO(2004)<sup>16</sup>

Afirmar que o direito tributário é “absolutamente autônomo” é apostar em análise precipitada e errônea. O que há, em verdade, é uma relativização da autonomia, em face da coexistência, no Direito Tributário, de realidades e institutos tipicamente particulares e de conceitos utilizados em outros ramos do Direito.

## **6- O DIREITO TRIBUTÁRIO , O CONSTITUCIONAL E O FINANCEIRO**

“O Direito Tributário tem relação direta com o Direito Constitucional por representar este o tronco da árvore jurídica donde se originam todos os ramos jurídicos”.<sup>17</sup> Em consonância com essa concepção , Amaro(1991) diz para quem “a Constituição contém as bases do ordenamento jurídico, é nela que se encontra o próprio fundamento de validade do tributo”.

Há patente interligação entre o Direito Tributário e o Financeiro esses dois ramos vizinhos do direito, mantendo-se, entre eles, uma “*relação estreita*. O Direito Tributário não se confunde com o Direito Financeiro, que, sob certo aspecto, pode ser tido como abrangente daquele ramo jurídico.

“Enquanto o Direito Financeiro, núcleo de derivação do Direito Tributário – é uma ciência jurídica que registra normativamente toda a atividade financeira do Estado, na busca de uma aplicação prática, o Direito Tributário, por sua vez, é a ciência jurídica que, disciplinando o convívio entre o “*tesouro público e o contribuinte*”<sup>32</sup>, dedica-se à *receita tributária*, isto é, à parte mais desenvolvida daqueloutra

---

<sup>16</sup> Carvalho. Paulo Barros Curso de direito tributário.16 ed. São Paulo. Saraiva 2004

<sup>17</sup> Harada, Kyoshi, Direito financeiro e tributário. 7 ed, P.242

disciplina. Ademais, ambos se comunicam quando tratam v.g., de receitas públicas, entre outros temas.”<sup>18</sup>

Nogueira (1995) enfatiza que o Direito Tributário é capítulo desgarrado do Direito Financeiro, entretanto, à semelhança da máxima segundo a qual “o filho bom a casa torna”, o Direito Tributário mantém íntimo elo com o Direito Financeiro, pelo fato de “terem princípios gerais comuns. É possível falar-se no direito tributário, como ramo ‘autônomo’ da ciência jurídica, segregado do direito financeiro”. E prossegue o autor, referindo-se ao cotejo desses dois ramos do Direito: “o direito tributário é apenas um setor do direito financeiro que, atingindo relativo grau de complexidade, passou a ser legislado em diploma normativo específico (...)”.

O Direito Tributário é ramo jurídico que se liga, na perspectiva da instituição, arrecadação e fiscalização dos gravames, a certos episódios da cronologia tributária: ao nascimento, à vida, e à morte do tributo. “Aquilo que se distanciar de tais atividades não habitará o campo do Direito Tributário, ingressando no espectro de abrangência do Direito Financeiro”.<sup>19</sup>

## **7- O DIREITO TRIBUTÁRIO PORTUGUÊS**

Na seara do direito lusitano, encontramos o Direito Fiscal, como sinônimo do nosso Direito Tributário.

Esse também é um ramo do direito público muito semelhante aos ensinamentos ditos aqui sobre Direito Tributário.

Baseado em sua constituição democrática, Portugal traz seu arcabouço tributário ancorado em princípios, muitos deles com pouca diferença do que aqui estudamos, mas que vale ser pormenorizado, pelo seu valor legislativo e fundamentalista.

O sistema fiscal português tem por objetivo cumprir os princípios de direito fiscal, em regra seguido pelos Estados-Membros da União Europeia, ou outros países desenvolvidos.

---

<sup>18</sup> Amaro, Luciano. Conceito e classificação dos tributos. Revista de direito tributário. 5 ed. Ver. E atual. Niteroi: Impectus, 2007

<sup>19</sup> SABBAG. Eduardo. Manual de Direito tributário. Editora saraiva 2009

São princípios enunciados pela doutrina e jurisprudência nacional, internacional e europeia: “*Princípio da neutralidade, equidade, não discriminação, territorialidade residência, transparência, reciprocidade, simplicidade, princípio da nacionalidade e princípio da eficiência*”.<sup>20</sup>

Vale ressaltar que alguns dos princípios acima enunciados servirão de critério norteador ao longo deste estudo e funcionarão como barômetro da justeza e adequação do sistema fiscal português à situação legal do contribuinte bem como a um normal e regular funcionamento da administração fiscal.

Para TEIXEIRA (2010), “será conveniente realçar a necessidade de analisar o sistema nas suas duas vertentes: a nacional e a internacional. Esta dualidade tem vindo progressivamente a integrar-se com a crescente globalização das economias, no seio da União Europeia, com a adoção de moeda única e eliminação dos últimos entraves à livre circulação de pessoas e serviços.

“Estes desenvolvimentos têm profundo impacto nos sistemas fiscais, dedicando-se particular atenção ao problema da evasão ou fraude fiscais e à tributação de transações efetuadas eletronicamente”.<sup>21</sup>

## **8- PRINCÍPIOS DO DIREITO FISCAL**

Segundo TEIXEIRA( 2010), “Adam Smith em sua obra , em 1976 apresentava a *Riqueza das Nações* quatro axiomas fundamentais:

- 1- Os cidadãos devem contribuir em função dos seus rendimentos e riqueza;
- 2- Os impostos devem ser certos, não arbitrários;
- 3- Os impostos devem incidir sobre os contribuintes ou transações sob a forma mais conveniente (princípio da simplicidade);

---

<sup>20</sup> Ibidem

<sup>21</sup> Teixeira . Gloria . manual de direito Fiscal . Editora Almedina. 2ª Edição

4-Os custos da incidência e cobrança fiscal devem ser reduzidos ao mínimo (princípio da eficiência).<sup>22</sup>

“À semelhança de outros ordenamentos jurídicos, a Constituição Portuguesa nos seus artigos 103.º e 104.º define o sistema fiscal com referência aos princípios fiscais fundamentais legalidade, igualdade e proibição da retroatividade), enunciando as opções de política fiscal portuguesa: satisfação das necessidades financeiras do estado e repartição justa do rendimento e da riqueza”.<sup>23</sup>

No âmbito da União Europeia, assumem especial relevância os princípios da proporcionalidade e da não discriminação. Tratam-se de princípios comunitários, o seu impacto nos regimes fiscais dos Estados-Membros não deve ser subestimado. Experiências recentes do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias demonstram claramente que os países da União terão de conciliar as suas políticas fiscais internas com os princípios comunitários fundamentais, nomeadamente livre circulação de capitais e direito de estabelecimento no espaço da União.

Percebemos, assim, que a estrutura fiscal adota por Portugal nunca deve ser distonante do que prega os ditames do direito comunitário.

## **9- O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE**

Nos dias atuais, o principal foco dos sistemas fiscais é ser ‘neutral’ : eliminação de impostos que penalizem de forma desigual, ou seja, mais uma pessoa em relação a outra.

O imposto ideal será aquele que retira do contribuinte em proporção da sua riqueza ou despesa, de modo a que altere ao mínimo o seu padrão de comportamento.

No Brasil, chamamos isso de capacidade contributiva.

Nos sistemas fiscais atuais, a neutralidade é preferível à equidade.

---

<sup>22</sup> Ibidem

<sup>23</sup> Ibidem

Para, Williams (1991),”as exigências feitas por este princípio pode resumir-se do seguinte modo: redução das taxas marginais do imposto e adoção de bases tributárias gerais com um reduzido apelo a isenções ou benefícios fiscais”.<sup>24</sup>

É importante destacar que estas exigências não se encontram observadas no sistema legal português, pois o rendimento do contribuinte português ainda se encontra sujeito a elevadas taxas marginais de imposto e a existência de inúmeras isenções ou benefícios fiscais.

Num contexto internacional, este princípio pode assumir duas facetas: neutralidade nas importações ou nas exportações. No primeiro caso, é alcançada quando investidores nacionais ou estrangeiros são tratados igualmente pelo país onde é realizado o investimento. Neutralidade nas exportações é alcançada quando o sistema fiscal não incentiva investimentos no território nacional ou no estrangeiro.

Presentemente, tomando em consideração que a maioria dos países desenvolvidos são simultaneamente importadores e exportadores, os dois objetivos acima mencionados deverão ser prosseguidos simultaneamente.

## **10 - O PRINCÍPIO DA EQUIDADE**

Não existe uma definição única de equidade.

Para Adam Smith, cita Teixeira, por exemplo, um sistema fiscal equitativo seria aquele no qual o contribuinte contribuiria em função dos benefícios que retirasse do uso de serviços públicos.

Seria para nós, a isonomia aplicada ao Direito Tributário.

“O princípio da equidade também logra aplicação no âmbito internacional. Este princípio indica uma distribuição justa do

---

<sup>24</sup>

David Williams Trends in Internacional taxation IBDF, IFA, 1991.

rendimento entre países importadores e exportadores (*'inter-country equity'*).<sup>25</sup>

## 11-A PROGRESSIVIDADE

O princípio da equidade visa uma distribuição equitativa do rendimento através de uma tributação progressiva do rendimento (*equidade vertical*). Os contribuintes com níveis mais elevados de rendimento ficam sujeitos a taxas mais elevadas de imposto, graduadas em função do montante do rendimento obtido.

“O sistema progressivo de tributação contrapõe-se aos sistemas regressivo e proporcional de tributação. O primeiro estabelece uma redução gradual das taxas de imposto à medida que o rendimento aumenta e o segundo indica apenas uma taxa fixa a aplicar ao rendimento do contribuinte independentemente do seu montante”.<sup>26</sup>

Essencialmente por motivações políticas, o sistema progressivo tem vindo a ser utilizado pela maioria dos países, especialmente ao nível da tributação dos contribuintes singulares. Pessoas em geral são sujeitas a taxas proporcionais.

Este princípio tem vindo a ser sucessivamente criticado pela sua incapacidade de atingir o principal objetivo a que se propõe: distribuição equitativa do rendimento.

Conforme estatísticas publicadas pelo Instituto de Estudos Fiscais sediado em Londres, os sistemas fiscais não têm conseguido eliminar as disparidades económicas e sociais e, talvez mais grave ainda, os níveis de pobreza têm vindo a aumentar significativamente. Estes resultados demonstram que os sistemas de segurança social estão mais bem equipados para prosseguir o objetivo acima mencionado.

Recentemente, alguns pais têm vindo a estudar a hipótese da introdução de uma taxa proporcional aplicável a contribuintes individuais, em conjugação com uma isenção de

---

<sup>25</sup> Teixeira . Gloria . manual de direito Fiscal . Editora Almedina. 2ª Edição

<sup>26</sup> Ibidem

rendimento mais alargada de modo a beneficiar os contribuintes com níveis de rendimento mais baixo.

“Igualmente, a defesa do princípio da simplicidade fiscal que implica uma eliminação progressiva dos escalões do imposto, reduzindo deste modo os custos tanto individuais como da máquina administrativa para apuramento da taxa efetiva do contribuinte, vai de encontro a lógica de um sistema proporcional de tributação”.<sup>27</sup>

“As pessoas coletivas encontram-se sujeitas a um sistema proporcional de tributação. No tocante ao nível da tributação individual, o sistema fiscal Português estabelece taxas proporcionais para certas espécies de rendimento. Vale ressaltar que na tributação global do rendimento individual, o sistema se encontra sediado numa lógica de tributação progressiva”.<sup>28</sup>

Cumpra perguntar se tal sistema não terá elementos discriminatórios, gerando desigualdades graves na tributação dos contribuintes individuais.

## **12- O PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO**

Até o presente, ainda não foi possível definir de maneira clara e objetiva os contornos deste importante princípio. Este tem assumido um papel proeminente no contexto da política fiscal da União Europeia. Trata-se de um princípio que só ganha efeito útil quando confrontado com o caso concreto.

Considerações acerca da jurisdição fiscal sob três vias:

- 1) Territorial

---

<sup>27</sup> Teixeira . Gloria . manual de direito Fiscal . Editora Almedina. 2ª Edição

<sup>28</sup> Ibidem

- 2) Residência do contribuinte
- 3) Nacionalidade

Uma vez definidas as fronteiras da sua jurisdição, a maioria dos Estados distingue entre os contribuintes sujeitos a essa jurisdição e contribuintes que não caem sob a alçada da sua soberania fiscal.

“Esta distinção pode gerar comportamentos discriminatórios, nomeadamente pela atribuição de isenções ou benefícios fiscais exclusivamente aos seus residentes ou nacionais. Por exemplo, a mesma transação pode ser tributada diferentemente pelo fato de ser efetuada por um residente/nacional ou não residente/estrangeiro”.<sup>29</sup>

No seio da União Europeia, o objetivo é de permitir *de facto* a livre circulação de pessoas, serviços e capitais, abolindo quaisquer elementos discriminatórios que possam impedir o cabal cumprimento deste objetivo.

“A jurisprudência do tribunal europeu orienta-se no sentido de abolir tratamentos discriminatórios efetuados pelos Estados-Membros, diluindo ao mesmo tempo o efeito útil de certas distinções tais como a distinção entre residente e não residente”.<sup>30</sup>

### **13- O PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE**

De acordo com este princípio e ressalvando as exceções reconhecidas pelo Direito Internacional Público, os Estados exercem a sua jurisdição fiscal sobre todos os bens, pessoas e transações conectadas com o seu território. Deste modo, o Estado pode tributar qualquer atividade de qualquer contribuinte dentro do seu espaço territorial independentemente da

---

<sup>29</sup> Teixeira . Gloria . manual de direito Fiscal . Editora Almedina. 2ª Edição

<sup>30</sup> Ibidem

‘filiação’ do sujeito à sua jurisdição (e.g. critérios como o de residência ou nacionalidade não são tomados em consideração para efeitos fiscais).

“A aplicação exclusiva deste princípio levanta problemas em sede de tributação de transações. Presentemente, com a crescente expansão do comércio eletrônico, especialmente via internet, torna-se muitas vezes complicado (se não impossível) relacionar uma específica transação com uma dada jurisdição fiscal. Frequentemente, as transações escapam à ‘rede’ fiscal, com manifesto prejuízo para os cofres fiscais dos Estados envolvidos”.<sup>31</sup>

A definição dos contornos do princípio da territorialidade faz-se, no sistema fiscal português com base nos seguintes critérios:

- a. Existência de estabelecimento estável localizado em território português
- e
- b. Definição e tipos de rendimentos sujeitos a retenção na fonte a taxas reduzidas.

Em conjugação, estes dois critérios, precisam os poderes jurisdicionais fiscais do Estado português sobre os não residentes.

No que concerne aos rendimentos sujeitos à retenção na fonte, a taxas reduzidas que são pagos direta ou indiretamente por sujeitos passivos com residência ou estabelecimento estável aí localizado. (Teixeira ,2010 p.62)

Por este meio e tornando extensível à entidade pagadora a obrigação de reter e entregar o imposto em substituição do beneficiário ou contribuinte, preserva-se a base tributária e permite-se uma arrecadação rápida e tempestiva do imposto. Permite-se igualmente transferir parte do esforço de fiscalização ou inspeção tributária para agentes económicos que, em princípio, dispõem de uma determinada capacidade económica e organizativa.

## **14- O PRINCÍPIO DA RESIDÊNCIA<sup>32</sup>**

---

<sup>31</sup> Ibidem

<sup>32</sup> Ibidem

A tributação segundo o critério da residência envolve tributar o rendimento independentemente do local onde é originário; isto é, a jurisdição fiscal é exercida pelo Estado da residência do contribuinte.

O Estado da residência do contribuinte toma em consideração para efeitos de cálculo da sua dívida fiscal, a totalidade dos seus rendimentos, ainda que obtidos noutros Estados, o contribuinte poderá ver a sua carga fiscal diminuída.

A maioria dos países adota este princípio internacional de tributação. “O princípio da residência é definido no **CIRC** com base em dois critérios, o da sede e o critério da direção efetiva”.<sup>33</sup>

O primeiro não oferece grandes dificuldades de concretização, levando-se em consideração as exigências das leis comerciais, e o segundo é de contornos mais indefinidos, exigindo uma análise cuidadosa das atividades do sujeito passivo, definição dos órgãos estatutários, indicação e limites dos poderes dos sócios e administradores das sociedades.

“Na prática, podem acontecer situações de dupla residência prevendo as convenções sobre dupla tributação disposições para a locação da jurisdição fiscal apenas a um dos Estados contratantes”.<sup>34</sup>

Para contribuintes singulares, o princípio da residência encontra-se definido no **CIRS** que estabelece uma série de testes.

## **15- O PRINCÍPIO DA NACIONALIDADE**

Através deste princípio, o Estado da nacionalidade exerce plena jurisdição fiscal sobre o contribuinte. Rendimentos obtidos noutros Estados, são tributados também pelo Estado da nacionalidade do contribuinte.

Este princípio assume uma abrangência jurisdicional máxima, colidindo com os princípios da residência e da territorialidade. Por exemplo, ainda que o contribuinte resida

---

<sup>33</sup> Teixeira . Gloria . manual de direito Fiscal . Editora Almedina. 2ª Edição

<sup>34</sup> Ibidem

noutro Estado, e aí esteja sujeito à jurisdição fiscal em consonância com o princípio da residência, a competência jurisdicional fiscal permanece com o Estado da nacionalidade.

## **16 - O PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA**

“Um sistema fiscal que se propõe ser transparente e simples tem de reduzir ao mínimo as situações de exceção e abolir concomitantemente, o número de isenções específicas ou casuísticas e a atribuição de benefícios fiscais a certos contribuintes ou transações em particular”.<sup>35</sup>

Interessa destacar que a Comissão das Comunidades Europeias tem desenvolvido esforços consideráveis tendentes a publicização e racionalização de particulares incentivos ou benefícios fiscais atribuídos pelos Estados-Membros.

O fenómeno da concorrência fiscal prejudicial tem vindo a ser analisado nomeadamente pelos Estados dos chamados ‘ regimes fiscais preferenciais’.

A noção de paraíso fiscal pressupõe a existência de algum ou alguns dos seguintes fatores:

- a) Isenção total de imposto ou aplicação apenas de taxas nominais;
- b) Ausência de troca de informações e sigilo bancário;
- c) Falta de transparência (e.g. atribuição de benefícios fiscais numa base contratual e informações ou procedimentos fiscais não devidamente publicitados) e
- d) Ausência de prática efetiva ou real de atividades.

A noção de regime fiscal preferencial compreende os seguintes critérios:

- a) Isenção total ou aplicação de taxas efetivas reduzidas de impostos;
- b) Atribuição de benefícios fiscais ou regimes fiscais mais favoráveis exclusivamente a não residentes;
- c) Falta de transparência e

---

<sup>35</sup>

Teixeira . Gloria . manual de direito Fiscal . Editora Almedina. 2ª Edição

d) Ausência de troca de informações e sigilo bancário.

O foco principal é eliminar progressivamente estas situações de exceção, tornando os sistemas mais transparentes para o contribuinte e de maior eficácia na administração para o aparelho estadual.

Diversas iniciativas foram lançadas no sentido da implementação prática do princípio da transparência, nomeadamente publicação de um código europeu de conduta (resolução de 1997), refinamento das disposições relativas às trocas de informações entre Estados e ajuda na cobrança de impostos no âmbito da Convenção Modelo da **OCDE** sobre o rendimento e capital culminando com a utilização de medidas defensivas que tem como objetivo a preservação da base tributável.

Segundo TEIXEIRA (2010) Cumpre referir que o trabalho da **OCDE** neste domínio levou a modificação de mais de 30 regimes fiscais preferenciais, conforme definido por esta organização internacional, e ainda a um refinamento do artigo 26 da Convenção Modelo da **OCDE** sobre a tributação do rendimento e capital.

Segundo Teixeira finalmente, cumpre referir os acordos do **GATT**, e posteriormente do seu sucessor a **OMC**, e a fiscalização do seu cumprimento no âmbito Trade Policy Review Mechanism (**TPRM**). No caso específico da tributação, o princípio da transparência na **OMC** comporta 4 elementos fundamentais:

- a. A descrição do tipo de medida fiscal adotada;
- b. A sua função e objetivos;
- c. O seu custo
- d. A sua avaliação econômica em termos de eficácia na prossecução dos objetivos pretendidos.

## **17-O PRINCÍPIO DA SIMPLICIDADE**

Um sistema fiscal deverá ser simples, e comumente aceite entre fiscalistas que o sucesso de um sistema fiscal perpassa pela simplicidade.

É de extrema importância destacar que igualmente, e em conjugação com o princípio da transparência, deverão ser eliminadas ou reduzidas situações de favorecimento de certo tipo de contribuintes, mediante a concessão via legislativa ou administrativa de benefícios ou incentivos fiscais.

## **18- O PRINCÍPIO DA RECIPROCIDADE**

O princípio da reciprocidade é de exclusiva aplicação internacional.

De acordo com este princípio, e via de regra, quando os estados negociam tratados sobre dupla tributação, pretende-se um equilíbrio entre os benefícios e os custos fiscais alcançados pelos estados envolvidos no processo de negociação.

“A reciprocidade pode ser geral, cobrindo o sistema fiscal na sua globalidade ou o tratado globalmente considerado, ou específica, visando um tipo ou categoria específica de rendimento. Pode ainda ser formal ou efetiva. Neste último caso, existe uma igualdade de cargas fiscais efetivas.”<sup>36</sup>

Geralmente, aplica-se este princípio quando os Estados cobram iguais taxas de retenção na fonte aos rendimentos de juros, dividendos e *royalties*.

Esta reciprocidade específica pode ser alargada, implicando o abandono desta paridade em favor da atribuição pelos Estados de outros tipos de concessões ao investimento estrangeiro.

---

<sup>36</sup>

Teixeira . Gloria . manual de direito Fiscal . Editora Almedina. 2ª Edição

## **19- O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA**

O princípio da eficiência está intimamente relacionado com o princípio da neutralidade que, em sentido econômico, só poderá ser alcançada se o sistema for neutral, impondo que todo rendimento seja sujeito à mesma taxa de imposto. Este princípio comporta outras vertentes, nomeadamente de natureza jurídica e de gestão.

Para Adam Smith, o princípio da eficiência implicaria que os custos de incidência e cobrança fiscal deveriam ser reduzidos ao mínimo.

Numa aceção mais lata, poderá defender-se que um sistema fiscal eficiente deverá também tomar em consideração os princípios da simplicidade, reciprocidade, transparência e, no contexto da UE, o princípio da não discriminação.

## **20 - CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Após as leituras feitas percebe-se que o Direito Tributário ou Fiscal é o conjunto das leis reguladoras da arrecadação dos tributos, e fiscalização exercidos em todo país, valendo salientar que, mesmo com algumas divergências, o objetivo é captar recursos materiais para manter sua estrutura, disponibilizando ao cidadão-contribuinte os serviços que lhe compete, como autêntico provedor das necessidades coletivas.

O estudo do Direito Fiscal lusitano, como ficou assentado nas linhas alhures tecidas, traz consigo a importância de todos os conceitos que o estruturam, voltados para os princípios norteadores de sua regência fiscal positiva, não se fazendo, olvidar que tais normas nunca se desgarrarão dos princípios que regem o ordenamento comunitário europeu. Essa forma de integração entre Estados-membros é o que dá sentido e homogeneidade ao ordenamento comunitário.

Olvidar esses ensinamentos colocará em colapso todo um objetivo a ser atingido. O progresso do direito fiscal comunitário passa pela execução efetiva e potencial de toda essa principiologia adotada pelos estados-membros.

Diferente do ordenamento brasileiro, mas, aqui ou acolá, com algumas semelhanças, percebemos que o real sentido desse modelo fiscal luso-europeu é o desenvolvimento sustentável e progressivo de todos os seus componentes geográficos e jurídicos.

Talvez sua moeda seja o grande entrave para a perfeição da arrecadação dos tributos em solo português. Mas, por tudo que aqui se expôs, vemos que este sistema desperta interesse para outros ordenamentos, como o brasileiro. Este foi objetivo maior destas breves considerações – a apreciação dos conceitos interligada aos princípios norteadores do sistema fiscal adotado por Brasil e Portugal.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

AMARO. Luciano. **Conceito e classificação dos tributos**. Revista de Direito Tributário Nacional. São Paulo. Saraiva. 1998

CARVALHO, Paulo Barros, **Curso de direito tributário**; 16ed. São Paulo Saraiva 2004

DEODATO, Alberto. **Manual de Ciência das finanças** 5ed. São Paulo. Saraiva. 1954

HARADA, Kiothi. **Direito Financeiro e tributário**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2001

MEIRELLES, Hely lopes **Direito administrativo brasileiro**. 5 ed. São Paulo: RT, 1990

SABBAG. Eduardo. **Manual de Direito tributário**. Editora Saraiva 2009

TEIXEIRA. Gloria. **Manual de Direito Fiscal**. 2ª edição Revista Ampliada Editora Almedina

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compendio de legislação tributária** 2 ed. São Paulo Malheiros 2002