

Derechos Fundamentales y tributación

Direitos fundamentais e tributação

JOSÉ CASALTA NABAIS

Profesor Catedrático Jubilado

Facultade de Direito da Universidade de Coimbra

casnab@fd.uc.pt

Recibido: 25/05/2023 Aceptado: 26/06/2023

Cómo citar: Apellidos, Nombre, “Título del artículo”, *Revista de Estudios Europeos*, n.º Extraordinario monográfico 2(2023): 112-143.



Este artículo está sujeto a una [licencia “Creative Commons Reconocimiento-No Comercial” \(CC-BY-NC\)](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/).

DOI: <https://doi.org/10.24197/ree.Extraordinario%20monográfico%202.2023.112-143>

Resumen: El autor trata de comprender la relación entre los derechos fundamentales y la fiscalidad. Comienza refiriéndose a las concepciones constitucionales que la Constitución integra, dando cuenta del lugar que ocupan la persona humana y sus organizaciones en cada una de ellas. A continuación, se centra en el poder tributario del Estado poder del Estado y su relación con los derechos fundamentales. Por último, analiza la relación del poder con la libertad de empresa y el derecho de propiedad.

Palabras clave: constituição; pessoa humana; direitos fundamentais; poder tributário; liberdade de empresa; direito de propriedade.

Abstract: The author seeks to understand the relationship between fundamental rights and taxation. He begins by referring the constitutions integrated into the Constitution, enhancing the role of human person and its organizations in each one. Then, he focuses on the State’s tax power and its relationship with fundamental rights. Finally, he analyses, more specifically, the relationship of the tax power with entrepreneurial freedom and the right of property.

Keywords: constitution; human person; fundamental rights; tax power; freedom of enterprise; property right.

INTRODUCCIÓN

Para compreender as relações que podem ocorrer entre os direitos fundamentais e a tributação, impõe-se começar por olhar para as constituições que a constituição integra, dando conta do lugar do indivíduo, ou melhor da pessoa humana, e suas organizações, mormente económicas, em cada uma dessas constituições, de modo a daí retirar a localização e, bem assim, o recorte do *poder tributário* do Estado. O que

implica, começar por uma alusão às referidas constituições para, depois, nos fixarmos nas mencionadas relações. E fixados nestas, importa darmos conta da diversidade de poderes de que o Estado dispõe nas relações tributárias, para assim sabermos de que tipo de poder do Estado estamos a tratar, analisando este nas relações tributárias, em que verdadeiramente temos quatro situações que importa dilucidar.

Todavia, é o poder tributário, isto é, o poder de criar impostos e estabelecer a sua disciplina essencial, o que nos interessa, para o confrontarmos com os direitos fundamentais, procurando detectar as relações entre aquele e estes. Nessas relações temos, antes de mais, uma relação de natureza mais ampla e geral, que é a relação entre o poder tributário do Estado e o dever fundamental de pagar impostos, que é a trave mestra do *direito constitucional fiscal* em que se localiza toda esta temática.

Depois, deparamo-nos com relações que, embora também de natureza ampla, não se apresentam tão gerais. São as relações entre o poder tributário do Estado e os direitos e deveres económicos, sociais e culturais, que, dada a natureza económica da matéria-prima da tributação, se apresentam, pelo menos *prima facie*, como relações naturais.

Por fim, encontramos as relações de natureza mais específica entre o poder tributário do Estado e os direitos, liberdades e garantias fundamentais, que são as relações que normalmente estão subjacentes ou suportam as reflexões nesta matéria. Vamos procurar analisar se e em que medida o confronto de determinados direitos ou liberdades fundamentais com o poder tributário podem ser analisados e compreendidos pelo paradigma constitucional dos limites ou restrições jusfundamentais. Teremos em conta dois específicos direitos fundamentais – a liberdade de empresa e o direito de propriedade que, sendo suporte da conhecida *liberty and property clause*, por muito tempo foram a fórmula sintética do que hoje conhecemos por direitos fundamentais¹.

¹ *Liberty and property clause*, componente importante da mais ampla *life, liberty and property clause* que constitui o suporte do *substantive due process of law* ancorado nas V e XIV Emendas da Constituição dos Estados Unidos da América.

1. AS CONSTITUIÇÕES QUE A CONSTITUIÇÃO CONTÉM

Podemos dizer que as constituições actuais, todas elas, independentemente da narrativa que sigam e da ordenação interna que estabeleçam para as matérias que integram o correspondente texto constitucional, comportam ou se apresentam divididas em quatro grandes áreas ou domínios, que podemos designar por constituições (parciais) ou subconstituições. Nestas temos, segundo uma ordem que, como veremos, não é indiferente para a compreensão da constituição, mais especificamente do lugar constitucional que deve ser reservado à pessoa humana: a constituição do indivíduo, ou melhor da pessoa², a constituição da sociedade ou constituição económica³, a constituição do Estado ou constituição política⁴ e, ainda, a constituição da constituição⁵.

O que acabamos de referir é visível, de uma maneira muito especial, na Constituição Portuguesa de 1976. De facto, podemos dizer que esta é, do ponto de vista técnico-jurídico⁶, uma excelente constituição, uma

² Matérias relativamente às quais, integrando tradicionalmente as declarações de direitos e liberdades, se discutia se integravam a constituição, ou se, pelo contrário, estavam fora da constituição, fosse acima, ao lado ou abaixo desta. O que continua a acontecer na Constituição Francesa (da V República – 1957) que, quantos aos direitos fundamentais, remete para a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, integrando esta, todavia, de acordo com a jurisprudência, desde há muito, firme e consolidada do Conselho Constitucional a constituição em sentido amplo ou bloco constitucional.

³ Que passou a integrar formalmente as constituições quando passou de uma constituição económica negativa, como a do Estado liberal do século XIX, para uma constituição económica positiva, de que foi pioneira a Constituição de Weimar, de 1919.

⁴ Que é a constituição por antonomásia, que esteve na origem da exigência de uma constituição escrita e aquela em que se pensava, e, a seu modo, ainda pensa, sempre que se utilizava a expressão constituição.

⁵ Que é a constituição que, por via de regra, abrange dois tipos de matérias. Pois a garantia da constituição comporta a garantia de cumprimento da constituição por parte dos órgãos operacionais do Estado, constituída pelo controlo ou fiscalização da constitucionalidade das leis, que é hoje generalizadamente um controlo jurisdicional, e a garantia de manutenção da identidade da constituição, adaptando-a à evolução da realidade constitucional de modo a que não se converta em uma constituição puramente nominal ou se exponha a rupturas constitucionais.

⁶ Uma ideia perfilhada pelo próprio Professor Marcello Caetano, que na última edição das Constituições Portuguesas, em que já teve em conta a Constituição de 1976, considera dever-se essa qualidade técnico-jurídica ao facto de nela terem tido intervenção “juristas treinados na elaboração das leis do regime anterior e doutrinados pelo ensino do Direito Constitucional professado nas Universidades, particularmente na

verdadeira catedral, onde é reconhecível o pórtico (Princípios fundamentais – art.s 1º a 11º), as três naves ordenadas em torno da nave central, a constituição da pessoa (Parte I - Direitos e deveres fundamentais – art.s 12º a 79º), acompanhada pelas naves laterais da “constituição económica” ou “constituição da sociedade” (Parte II- Organização económica – art.s 80º a 107º) e da “constituição política” ou “constituição do Estado” (Parte III - Organização do poder político – art.s 108º a 276º), naves estas encimadas pela capela-mor – a “constituição da constituição” (Parte IV - Garantia da constituição – art.s 277º a 299º)⁷.

Três notas a este propósito. Uma, para dizer que a ordem pela qual as constituições se encontram ordenadas no texto constitucional não é neutra nem indiferente. A este respeito é de assinalar que as forças antidemocráticas representadas na Assembleia Constituinte, com destaque para o Partido Comunista Português, lutaram para que a primeira parte da constituição fosse a constituição da organização económica e não a da pessoa, pugnando por subordinar esta e a sua eminente dignidade à organização económica e à organização do poder do Estado, remetendo para o fim da constituição, e naturalmente das preocupações jurídico-constitucionais, os direitos e liberdades fundamentais. Ordenar as matérias no texto da constituição subordinando-as à primazia ou primado da pessoa humana face à organização económica da sociedade e ao poder político do Estado foi a primeira batalha que as forças democráticas travaram, e felizmente ganharam, na Assembleia Constituinte de 1975-1976, assegurando assim a que a Constituição Portuguesa não ficasse à margem do conceito ocidental de constituição e do respeito pela dignidade da pessoa humana que este implica⁸.

Faculdade de Direito de Lisboa” – Caetano, Marcello (1978): *Constituições Portuguesas*, 4.ª ed., Lisboa, Editorial Verbo, p. 141.

⁷ V. Nabais, José Casalta (2018): “Uma futura revisão constitucional?”, In Nabais, José Casalta, *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Vol. V, Coimbra, Almedina, p. 201 e ss.

⁸ V. sobre este conceito, Soares, Rogério Ehrhardt (1986/87): “O conceito ocidental de Constituição”, *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 119.º, p. 36 – 39 e 69 – 73. Quanto à dignidade da pessoa humana, v. Sarlet, Ingo Wolfgang (2019): *Dignidade (da Pessoa) Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Brasileira Federal de 1988*, 10ª ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado; Novais, Jorge Reis (2010): *A Dignidade da Pessoa Humana: Vol. I – Dignidade e Direitos Fundamentais*, Coimbra, Almedina; Barak, Aharon (2015): *Human Dignity: The Constitutional Value and the Constitution*, Cambridge University Press; Novais, Jorge Reis (2016): *A Dignidade da*

Uma segunda nota, para dizer que a constituição económica que figura presentemente na Constituição Portuguesa, como a que consta das constituições dos restantes Estados Membros da União Europeia, com destaque para os integrantes da Eurozona, é basicamente nominal. Pois a constituição económica passou para o direito europeu, situando-se assim a montante dos Estados, nível em que se apresenta moldada e funcionalizada à criação e funcionamento do mercado único europeu⁹.

Daí que as disposições, que a Constituição Portuguesa formalmente ainda contém como constituição económica, não façam grande sentido. Pois esta emigrou para a União Europeia. Uma emigração que se fez, de resto, em duas etapas, com a adesão às então Comunidades Europeias, em 1986, e sobretudo com a integração na União Económica e Monetária. De facto, a nossa constituição económica que tinha uma feição dirigente na sua primeira versão, a qual foi sendo atenuada nas revisões constitucionais, viu-se praticamente esvaziada com a revisão constitucional de 1992 exigida pelo Tratado de Maastricht, de 1993, a base do processo de harmonização das políticas económicas e monetárias com vista à instituição da moeda única – o euro.

A este propósito podemos dizer que a constituição económica portuguesa cessou com a revisão constitucional de 1992 e a extinção do Banco de Portugal como banco central e detentor do exclusivo da emissão de moeda e colaborador qualificado das políticas monetária e financeira, pois o que restou com esse nome, atentas as funções que deixou de ter, é bem diferente. O que resulta da comparação da redacção anterior com a posterior à referida revisão do artigo 102º da Constituição¹⁰. De resto, as mudanças não se ficaram por esta deslocação do plano nacional para o plano supranacional, já que elas se reportam

Pessoa Humana: Vol. II – Dignidade e Inconstitucionalidade, Coimbra, Almedina; Loureiro, João Carlos (2019): “Human dignity in Portugal”, In *Handbook of Human Dignity in Europe*, Springer International Publishing.

⁹ É de referir que seguimos aqui, em geral, Nabais, José Casalta (2015): “Reflexões sobre a constituição económica, financeira e fiscal portuguesa”, In Nabais, José Casalta (2015): *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Vol. IV, Coimbra, Almedina, p. 157 e ss. (160 e ss.).

¹⁰ Que até à revisão constitucional de 1997 era o art. 105.º. Pois bem, dispunha esse preceito antes: “O banco de Portugal, como banco central, tem o exclusivo de emissão de moeda e colabora na execução das políticas monetária e financeira, de acordo com a lei do Orçamento, os objectivos definidos nos planos e directivas do Governo”; e passou a dispor: “O Banco de Portugal é o banco central nacional e exerce as suas funções nos termos da lei e das normas internacionais a que o Estado Português se vincule”.

também ao sentido da própria constituição económica. Pois de uma constituição económica dirigente, segundo o seu texto, ao serviço da construção de “uma sociedade socialista”, na versão de 1976¹¹, passou-se a uma constituição, igualmente dirigente, mas ao serviço da instituição e funcionamento do mercado interno, que continua a ser o que a União Europeia é, já que esta não deu o salto correspondente à integração implicada na instituição União Económica e Monetária¹².

Uma alteração a que, não obstante a profundidade e o significado que teve e tem, pois concretizou-se no abandono de um poder intrínseco ao Estado, que remonta basicamente à fundação da nossa nacionalidade (no ano de 1143), não foi nem vem sendo dado o devido relevo, uma vez que, aquando da sua aprovação, as forças políticas que suportam o nosso regime democrático estranhamente dispensaram o povo de se pronunciar sobre a mesma. E, depois de adoptada, continua a olhar-se para a Constituição fazendo de conta que essa alteração não teve lugar, pois nem a doutrina nem a jurisprudência constitucional a convocou fosse para o que fosse¹³.

E uma terceira nota para assinalar que a qualidade técnica da ordenação e estruturação das matérias na Constituição é replicada em cada uma das subconstituições que a integram. O que é especialmente visível na constituição da pessoa, que é a mais estruturada e a que, *ratione materiae*, tem maior interesse nestas reflexões. De facto, esta constituição, que integra a Parte I - Direitos e deveres fundamentais (art.s 12º a 79º), encontra-se dividida em três títulos: Título I – Princípios gerais; Título II – Direitos, liberdades e garantias; e Título III – Direitos e deveres económicos, sociais e culturais.

De realçar aqui, dada a matéria de que cuidamos, é o Título II - Direitos, liberdades e garantias, que está dividido em três capítulos: Capítulo I – Direitos, liberdades e garantias pessoais; Capítulo II –

¹¹ Expressão esta que, todavia, se mantém no Preâmbulo da Constituição.

¹² Daí a “morte da constituição dirigente” reconhecida por um dos autores que mais a estudou e analisou - José Joaquim Gomes Canotilho. Morte cujo sentido, como ele explica, não anda longe do que, a tal respeito, dizemos no texto – v. Canotilho, J. J. Gomes (2003): “Estado adjectivado e teoria da constituição”, In *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, nº 3, p. 453 e ss.

¹³ V. as anotações mais ou menos anódinas, como se nada de importante se tivesse passado, a esse artigo, em Canotilho, J. J. Gomes e Moreira, Vital (2007): *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 4ª ed., Volume I, Coimbra Editora, p. 1083 e ss.; e Miranda, Jorge e Medeiros, Rui (2006): *Constituição da República Portuguesa*, Tomo II, Coimbra, Coimbra Editora, p. 228 e ss.

Direitos, liberdades e garantias de participação política; Capítulo III – Direitos, liberdades e garantias dos trabalhadores. Pois bem, a distribuição dos direitos, liberdades e garantias por estes três capítulos revela bem as três qualidades que a pessoa tem enquanto membro de uma comunidade organizada em Estado (moderno) que tem por base uma economia livre ou de mercado. Cá temos os direitos, liberdades e garantias da pessoa, do cidadão e de membro da comunidade livre ou de mercado.

Embora em relação a esta última qualidade, a Constituição se tenha preocupado apenas com os direitos, liberdades e garantias dos trabalhadores, certamente em virtude da tradicional e real fragilidade destes membros da comunidade de mercado fornecedores do factor ou meio de produção menos livre e condicionado como é o factor trabalho, deixando de fora os outros membros da comunidade de mercado, como os empresários, os investidores, os financiadores, os consumidores, etc.¹⁴. Os direitos, liberdades e garantias destes foram deixados para o Título III relativo aos direitos e deveres económicos, sociais e culturais. Muito embora, porque se trata, estrutural e funcionalmente, de direitos, liberdades e garantias, tais “direitos económicos” tenham vindo a ser considerados como direitos análogos aos direitos, liberdades e garantias, a fim de, nos termos do artigo 17.º, lhes ser aplicado o regime constitucional mais robusto do artigo 18º da Constituição.

2. OS DEVERES FUNDAMENTAIS E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Considerando que a tributação tem por base o poder tributário do Estado que, visto a partir dos seus destinatários, se apresenta como concretização ou conformação do dever fundamental de pagar impostos, impõe-se que cuidemos desta temática em termos mais gerais, focando-a nas relações gerais dos deveres fundamentais com os direitos fundamentais, antes de entrarmos no domínio do relacionamento do

¹⁴ Relativamente aos direitos dos consumidores é de referir que a União Europeia, como guardiã superlativa do mercado único ou mercado interno, os tem desenvolvido muitíssimo, nalguns casos em termos manifestamente excessivos, ao ponto de alguns deles transformarem os consumidores em crianças ou inválidos, como denunciámos – Nabais, José Casalta (2010): “O estatuto constitucional dos consumidores”, In Nabais, José Casalta (2010), *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Vol. III, Coimbra, Almedina, p. 7 e ss. (p. 27 e ss.).

poder tributário (ou do dever fundamental de pagar impostos) com os direitos fundamentais.

Trata-se de saber como se relacionam os deveres fundamentais com os direitos fundamentais, tendo em conta que, embora os deveres integrem a “constituição da pessoa”, a concretização legal do seu conteúdo passa pelos poderes constitucionais do Estado, ou seja, pela “constituição do Estado”, e até, pela “constituição económica”, se e na medida em que essa concretização implique a existência e o funcionamento de uma economia livre ou de mercado, como acontece imprescindivelmente com o dever fundamental de pagar impostos num Estado fiscal, ou seja, num Estado que tem por base da sua sustentação financeira a figura dos impostos.

Considerando a divisão relativamente profunda em sede dos direitos fundamentais, constante da nossa Constituição, no que respeita ao seu regime jurídico-constitucional, entre “direitos, liberdades e garantias fundamentais”, de um lado, e “direitos e deveres económicos, sociais e culturais”¹⁵, de outro lado, impõe-se relacionar os deveres fundamentais com os direitos fundamentais, tendo presente não apenas o que constitui o regime comum a uns e outros, mas também os regimes que os separam.

E quanto ao primeiro aspecto – ao regime constitucional comum dos direitos e deveres fundamentais - importa assinalar que os deveres fundamentais autónomos - como são os deveres fundamentais de defesa da pátria, de votar ou de sufrágio e de pagar impostos ou tributos¹⁶ - integram a “matéria dos direitos fundamentais”, isto é, integram a “constituição da pessoa”. Por isso mesmo, aplica-se-lhes o *regime geral* ou *regime comum* desta, ou seja, a concretização ou conformação pelo legislador dos deveres fundamentais devem respeitar os “princípios gerais” relativos aos “direitos e deveres fundamentais”, como são o princípio da universalidade, o princípio da igualdade, o gozo de direitos

¹⁵ O que é reconhecido pela generalidade da doutrina – v., por todos, Andrade, José Carlos Vieira de (2019): *Os Direitos Fundamentais na Constituição de 1976*, 6.ª ed., Coimbra, Almedina, p. 167 e ss, 191 e ss. e 261 e ss. Diferentemente, considerando não haver essa distinção, v. Novais, Jorge Reis (2010): *As Restrições aos Direitos Fundamentais não Expressamente Autorizadas pela Constituição*, 2.ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, e, sobretudo, Novais, Jorge Reis (2017): *Direitos Sociais - Teoria Jurídica dos Direitos Sociais enquanto Direitos Fundamentais*, 2.ª ed., Lisboa, AAFDL Editora.

¹⁶ V. Nabais, José Casalta (1998): *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, Coimbra, Almedina, p. 42 e s.

fundamentais e a sujeição aos deveres fundamentais por parte dos portugueses que se encontrem ou residam no estrangeiro, bem como dos estrangeiros, apátridas e cidadãos europeus que se encontrem ou residam em Portugal, conforme o prescrito nos art.s 12.º, 13.º, 14.º e 15.º da Constituição¹⁷.

O que já se não verifica no respeitante às relações dos deveres fundamentais com os direitos fundamentais quando passamos aos regimes específicos dos direitos, liberdades e garantias e dos direitos e deveres económicos, sociais e culturais, em que encontramos um afastamento claro. E nesta sede, como vimos defendendo, os deveres fundamentais autónomos relacionam-se com os direitos fundamentais configurando-se estes, em geral, como *limites imanes* ao conteúdo constitucional dos direitos fundamentais. Significa que a concretização ou conformação legal dos deveres fundamentais, mediante o exercício pelo legislador do correspondente poder do Estado, não se apresenta, por via de regra, como *restrição* ou *limite* legal aos direitos fundamentais, mais especificamente aos direitos, liberdades e garantias, a implicar a aplicação da exigente armadura constitucional relativa às restrições a tais direitos. O que acarreta não aplicar às leis que concretizam ou conformam o conteúdo dos deveres fundamentais o *regime específico* dos direitos, liberdades e garantias fundamentais constante dos art.s 18.º e 165, n.º 1, alínea b), da Constituição¹⁸.

Uma conclusão ou resultado a que, importa dizê-lo, chegam tanto as doutrinas que trabalham com o conceito de limites imanes aos direitos fundamentais, confrontando este com um conceito estrito ou técnico de restrições ou limites aos direitos fundamentais, como as doutrinas que, partindo de uma visão muito ampla do conteúdo constitucional dos direitos fundamentais, acabam por, depois, isolar, neste conteúdo amplo, um conteúdo mais estrito que configuram como o único conteúdo exposto às restrições ou limites legais e, por conseguinte, ao mencionado regime constitucional específico. Posição esta que, como é sabido, assenta nas teorias do *Tatbestand* alargado dos direitos e tem em *Robert Alexy* um dos mais reconhecidos e reputados representantes. Teorias a que pode objectar-se, de um lado, a expansão quase até ao infinito do

¹⁷ A este respeito e por todos, v. Andrade, José Carlos Vieira de (2019): *Os Direitos Fundamentais na Constituição de 1976*, p. 70 e ss.

¹⁸ V. Nabais, José Casalta (2018/19): “Do lugar dos deveres fundamentais na constituição”, *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 148.º, p. 348 e ss.

domínio dos conflitos de direitos, nele incluindo uma boa parte dos conflitos aparentes reportados aos limites imanentes e, de outro, de não obter, em contrapartida, como era suposto, mais direitos definitivos, mas tão-só direitos *prima facie*¹⁹.

Um entendimento das coisas que também tem expressão na jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem (TEDH), que a afirma, por exemplo, no confronto do direito de propriedade com o poder tributário (que concretiza o dever fundamental de pagar impostos), pois parte da ideia *a priori* de que a tributação em si mesma constitui uma ingerência no direito de propriedade garantido pela primeira alínea do art. 1.º do Protocolo n.º 1 anexo à Convenção para a Protecção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais (CEDH). Todavia, justifica a tributação com a excepção da segunda alínea do mesmo preceito relativa ao pagamento de impostos, uma solução que, ao ter por base disposições da própria CEDH, não é diferente da que considere a tributação, não uma ingerência excepcionada, mas um limite imanente ao direito de propriedade²⁰.

Significa isto que os Estados membros da CEDH não podem autorizar que a obrigação fiscal lese a garantia do direito de propriedade quando imponha aos contribuintes uma “carga excessiva” ou “constitua fundamentalmente um atentado à sua situação financeira”. Algo que não tem nada a ver com o específico regime constitucional das restrições legais ou limites legais ao direito de propriedade, acomodando-se totalmente nos limites legais do poder tributário decorrentes da proibição de impostos confiscatórios ou com carácter confiscatório, resulte esta proibição do princípio constitucional da tributação baseado no princípio da capacidade contributiva ou de expressas disposições constitucionais. Por isso, o TEDH aplica a CEDH sobretudo fora da exigência dos

¹⁹ V. Nabais, José Casalta (1998): *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, p. 25 e ss. V. também Godoi, Marciano Seabra de e Dande, João Victor Araújo (2022): “A equivocada caracterização do tributo como uma restrição a direitos fundamentais e suas perniciosas consequências”, texto em vias de publicação, que tem em conta a doutrina brasileira (que tende para o conteúdo constitucional amplo dos direitos), alemã, portuguesa e espanhola (mais sensíveis a um conteúdo constitucional mais estrito dos direitos) e traça uma linha vincada entre a visão *liberal* e uma visão *libertária* perniciosa dos direitos fundamentais.

²⁰ V. Nabais, José Casalta (1998): *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, p. 220 e s., 237 e s., 465 e ss; (2020): *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, p. 26 e ss., bem como o que é dito *infra*, no ponto II.3.2, onde são reproduzidos os preceitos da CEDH na nota 43.

impostos, ou seja, em domínios como o das obrigações tributárias acessórias e das infracções tributárias²¹, limitando-se em relação àquela a considerar contrária à Convenção as situações de tributação manifestamente excessiva, como aconteceu em 2013 em três acórdãos relativos à tributação da indemnização por cessação da relação de trabalho na Hungria²².

Contudo e em contrapartida, porque os deveres fundamentais integram a “matéria dos direitos fundamentais” ou a “constituição da pessoa”, aplica-se-lhes o *regime geral* ou *regime comum* desta, ou seja, os “princípios gerais” relativos aos “direitos e deveres fundamentais”²³. Quer isto dizer que as normas constitucionais, que consagram deveres fundamentais, têm por destinatário directo o legislador, e não os titulares desses deveres, diversamente do que acontece com as normas constitucionais que consagram os direitos, liberdades e garantias fundamentais, que têm por destinatário as pessoas seus titulares, sendo-lhes directivamente aplicáveis, como prescreve o n.º 1 do art. 18.º da Constituição.

De outro lado às leis concretizadoras ou conformadoras do conteúdo dos deveres fundamentais não se lhes aplica o *regime específico* dos direitos, liberdades e garantias, ou seja, não têm que respeitar o núcleo duro da “constituição jusfundamental” formado pelos exigentes requisitos das leis restritivas aos direitos, liberdades e garantias dos n.ºs 2 e 3 do art. 18.º da Constituição, que implicam para essas leis: 1) que se reportem a restrições expressamente autorizadas na Constituição, 2) que as restrições sejam estabelecidas com intervenção do Parlamento, 3) mediante lei em sentido clássico, 4) lei que não tenha natureza retroactiva, 5) respeite o princípio da proporcionalidade e 6) deixe intocado o conteúdo essencial do correspondente direito.

²¹ Para o que convoca o direito a um processo equitativo (artigo 6.º da CEDH), o respeito pelo princípio *nom bis in idem* (artigo 4.º do Protocolo 7), o respeito pela vida privada e familiar e pelo domicílio (artigo 8.º da CEDH), a liberdade religiosa (artigo 9.º da CEDH), a liberdade de expressão (artigo 10.º da CEDH), etc. – v., desenvolvidamente, Marchessou, Philippe e Trescher, Bruno (2018): *Droit Fiscal International et Européen*, Bruxelles, Bruylant, p. 331 a 464.

²² Casos: *NKM c. Hungria*, n.º 66529/11, de 14 de Maio de 2013; *Gall c. Hungria*, n.º 49570/11, de 25 de Junho de 2013; e *R. Sz c. Hungria*, n.º 41838/11, de 2 de Julho de 2013 – v. Marchessou, Philippe e Trescher, Bruno (2018): *Droit Fiscal International et Européen*, p. 388 e ss.

²³ V. a este respeito e por todos, Andrade, José Carlos Vieira de (2019): *Os Direitos Fundamentais na Constituição de 1976*, p. 70 e ss.

Mas se são estas as relações entre os deveres fundamentais e os direitos fundamentais em geral, de um lado, e dos deveres fundamentais com os direitos, liberdades e garantias fundamentais, de outro, impõe agora aludir às relações com o outro tipo de direitos fundamentais – os direitos e deveres económicos, sociais e culturais.

Desde logo, importa dizer que as normas constitucionais relativas aos deveres fundamentais apresentam alguma semelhança com as normas constitucionais relativas aos direitos e deveres económicos, sociais e culturais, uma vez que também estas não são, por via de regra, normas directamente aplicáveis. Por conseguinte, tanto umas como outras constituem normas constitucionais cujo conteúdo depende da sua concretização ou conformação por normas legais, apresentando-se, assim, como normas constitucionais, em princípio, dirigidas ao legislador.

Uma semelhança que acaba aqui, porquanto, para além de haver deveres fundamentais cuja disciplina constitucional vai para além da sua mera consagração constitucional, a previsão constitucional dos deveres apresenta-se como uma autorização ou habilitação constitucional ao legislador que tem implícita uma directiva no sentido da *minimização* da concretização do seu conteúdo legal. O que é bem diverso do que acontece com os preceitos constitucionais relativos aos direitos e deveres económicos, sociais e culturais, que constituem *imposições legiferantes* que o legislador deve concretizar ou conformar segundo uma directiva que vai no sentido da *maximização* do seu conteúdo legal em função, naturalmente, das opções políticas de cada Governo e, bem assim, dos recursos financeiros que este tenha ou é previsível, com um mínimo de segurança, que venha a ter à sua disposição²⁴.

Uma visão das coisas que, em contrapartida, também não pode levar-nos a concluir que as normas constitucionais relativas aos deveres constituem simples normas proclamatórias ou programáticas ou normas de carácter meramente organizatório. Enquanto autorizações ao legislador, mormente para concretizar ou conformar o conteúdo dos deveres e estabelecer as eventuais sanções para o seu incumprimento, os preceitos constitucionais relativos aos deveres jamais podem ser vistos desse modo. É certo que, face aos operadores jurídicos concretos, esses preceitos constitucionais estão, por via de regra, desprovidos de força

²⁴ V. Nabais, José Casalta (2018/19): “Do lugar dos deveres fundamentais na constituição”, p. 358 e s.

jurídica, da qual apenas passarão a dispor depois de concretizados pelo legislador e na medida dessa concretização, ou seja, como efectivos *deveres legais*²⁵.

Todavia, embora seja assim relativamente aos operadores jurídicos concretos, não o é no que concerne ao legislador titular do correspondente poder do Estado, que tem, em sede constitucional, amplas e intensas limitações, como ocorre, por exemplo, com o poder tributário no referente ao dever fundamental de pagar impostos, em que o legislador fiscal tem de respeitar a particularmente exigente “constituição fiscal”, com a qual os contribuintes podem confrontar a legislação fiscal que venha a ser adoptada na concretização desse dever. Uma situação na qual encontramos importantes contactos do dever fundamental de pagar impostos, concretizado e conformado pelo exercício do poder tributário, com os direitos fundamentais. Por conseguinte, o papel que cabe ao legislador em relação aos deveres fundamentais, é bem diferente do que cabe ao legislador em sede dos direitos, liberdades e garantias fundamentais, de um lado, e dos direitos e deveres económico, sociais e culturais, de outro.

Não obstante o que acaba de ser dito, é de acrescentar que o legislador dos deveres fundamentais não deixa, a seu modo, de partilhar algo do que cabe ao legislador em ambas as situações de direitos fundamentais. Pois poder-se-á dizer que as normas constitucionais respeitantes aos deveres fundamentais comungam com as relativas às dos direitos económicos, sociais e culturais, como já vimos, o facto de ambas terem por destinatário o legislador, e, no referente às dos direitos, liberdades e garantias, a circunstância de as normas constitucionais dos deveres fundamentais constituírem como que uma espécie de autorização – uma autorização em bloco - ao legislador para disciplinar, na veste de titular do correspondente poder, os limites aos direitos, liberdades e garantias que venham a confrontar-se com esse poder.

3. OS DIREITOS FUNDAMENTAIS E O PODER TRIBUTÁRIO

Entremos agora, mais especificamente, nas relações dos direitos fundamentais com o poder tributário. Como é fácil de ver estamos perante relações entre a “constituição da pessoa” e a “constituição do

²⁵ Cf. Nabais, José Casalta (1998): *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, p. 157 e ss. e 677.

Estado”, passando pela “constituição económica”. Ou seja, trata-se de saber em que medida o poder tributário, um dos mais importantes poderes do Estado, se relaciona com a esfera dos direitos fundamentais das pessoas ao tributar realidades decorrentes de uma certa forma de conceber e organizar a economia, isto é, as relações de produção, distribuição e consumo de bens e serviços. Mas para que estas reflexões façam algum sentido, importa dizer de que poder do Estado estamos a falar, distinguindo-os dos demais poderes presentes nas relações tributárias.

3.1. Os diversos poderes do Estado nas relações tributárias

Pois bem, a este propósito em Portugal distinguimos entre poder tributário, competência tributária, capacidade tributária activa e titularidade da receita fiscal. O *poder tributário* consubstancia-se no poder conferido constitucionalmente ao legislador para a criação, instituição, estabelecimento ou “invenção” dos impostos (*Steuererfindungsrecht*) e a sua disciplina essencial. Por conseguinte inserindo-se na *relação constitucional fiscal*, distingue-se das outras titularidades activas relativas aos impostos, isto é, da competência tributária que se localiza na *relação administrativa fiscal*, da capacidade tributária activa que se integra na *relação obrigacional fiscal* e da *titularidade da receita* que se situa mesmo a jusante da relação tributária, pois constitui uma relação financeira entre a Administração Tributária do Estado – a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) - e os destinatários constitucionais ou legais das receitas fiscais.

A *competência tributária* diz respeito à administração ou gestão dos impostos, traduzida no lançamento, liquidação e cobrança dos impostos, uma competência que tradicionalmente era da administração tributária, mas que, hoje em dia, cabe sobretudo aos particulares, fundamentalmente às empresas sejam estas contribuintes ou terceiros. Na verdade, estes são cada vez mais legalmente incumbidos de, no cumprimento do amplo e diversificado dever de colaboração²⁶, liquidar, cobrar e entregar nos cofres do Estado os mais diversos impostos, o que tem conduzido a uma acentuada “privatização” da administração ou gestão dos impostos²⁷.

²⁶ Consagrado no art. 59.º da Lei Geral Tributária (LGT).

²⁷ V., por último, Nabais, José Casalta (2019): *Direito Fiscal*, 11.ª ed., Coimbra, Almedina, p. 343 e ss.

Por sua vez, a *capacidade tributária activa* traduz a qualidade de sujeito activo da relação de crédito em que a relação fiscal se consubstancia, ou seja, a qualidade de credor. Consiste, por isso, na titularidade do crédito de imposto e demais direitos tributários, uma qualidade que é inerente à personalidade tributária activa ou susceptibilidade de ser sujeito activo da relação jurídica tributária e que cabe aos credores tributários, entre os quais se destaca, pelo seu significado e importância, o credor do imposto.

Trata-se de uma relação que consideramos ter *natureza paritária*. O que vale para a obrigação tributária principal ou obrigação de imposto e para as obrigações acessórias que sejam obrigações pecuniárias como as relativas a juros compensatórios e juros de mora a favor da entidade credora, na medida em que tanto uma como as outras já tenham sido objecto de liquidação e este acto tributário se tenha tornado inimpugnável, ou seja, na medida em que já se tenha esgotado a correspondente relação de supra/infra-ordenação do direito administrativo fiscal, mantendo-se apenas a relação obrigacional entre o credor – a administração tributária (a fazenda pública) – e o devedor – o contribuinte ou outro sujeito passivo adstrito ao cumprimento da obrigação de imposto²⁸.

Uma ideia contra a qual não pode argumentar-se com a natural prevalência do interesse público na atempada arrecadação das receitas fiscais face aos interesses dos contribuintes, com o facto de a obrigação tributária ter por base uma relação jurídica pública, ser uma obrigação especialmente garantida e de dispor de um processo, em larguíssima medida, administrativo para a sua execução forçada. Assim e no respeitante à prevalência do interesse público, diremos que essa prevalência em sede da relação obrigacional fiscal não tem qualquer suporte legal, pois não consta de qualquer lei, para além de essa prevalência não ser desconsiderada em sede da relação fiscal entendida na sua globalidade, porquanto está devidamente acautelada tanto ao nível

²⁸ Donde decorre quão inaceitáveis se revelam soluções como a da contagem quase ilimitada de juros de mora a favor da Fazenda Pública (constante do n.º 2 do artigo 44.º da LGT) e a da contagem praticamente ilimitada do prazo da prescrição da obrigação de imposto (recorrente da revogação pura e simples do n.º 2 do artigo 49.º da LGT). O que, para além de tudo quanto contra as mesmas se possa dizer, constituem um intolerável retrocesso em relação às soluções vigentes durante o século XX – v. Nabais, José Casalta (2019): *Direito Fiscal*, p. 233 e ss., e (2020): *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*, p. 89 e ss.

da relação fiscal de direito constitucional como ao nível da relação fiscal de direito administrativo que são indiscutíveis relações de supra/infra-ordenação.

Finalmente, temos a *titularidade da receita* dos impostos, uma situação que se verifica naqueles casos em que, por imposição constitucional ou legal, as receitas proporcionadas por certos impostos estejam por força da constituição ou da lei subjectivamente consignadas a determinados entes públicos que não tenham todas ou algumas das outras titularidades fiscais activas, como acontece com os impostos municipais em Portugal, mais especificamente com o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), que incide sobre o valor patrimonial tributário e cujo sujeito passivo é o titular do direito de propriedade ou de outros direito reais sobre os imóveis, reportado ao dia 31 de Dezembro de cada ano, bem como com o Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (IMT) cujo sujeito passivo é o adquirente oneroso de imóveis. De facto, o que nestes impostos é municipal são, sobretudo, as suas receitas.

Pois, embora, os municípios também disponham de uma pequena parcela do poder tributário relativamente à taxa ou alíquota dom IMI, a fixar dentro de estritos limites, mais precisamente entre 0,3% e 0,45%, do valor patrimonial tributário dos prédios²⁹, a isenção de IMI e IMT relativa a prédios objecto de reabilitação urbana, nos termos do artigo 45.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, bem como a permissão para majorações ou minorações de natureza extrafiscal do IMI, o certo é que é a titularidade da receita desses impostos o mais importante para os municípios, pois embora os referidos impostos sejam lançados, liquidados e cobrados pela administração tributária do Estado, as suas receitas devem ser entregues ao correspondente município dentro de prazos estritos³⁰.

²⁹ Valor patrimonial tributário que é o valor base da liquidação do IMI, o qual, de acordo com o disposto no art. 38.º do Código do IMI, é, para os prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços, o resultante da fórmula matemática: $Vt = Vc \times A \times Ca \times Cl \times Cq \times Cv$, em que: *Vt* - valor patrimonial tributário; *Vc* - valor base dos prédios edificados; *A* - área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação; *Ca* - coeficiente de afectação; *Cl* - coeficiente de localização; *Cq* - coeficiente de qualidade e conforto; *Cv* - coeficiente de vetustez.

³⁰ V. Nabais, José Casalta (2019): *Direito Fiscal*, p. 75 e ss. e 195 e ss.

3.2. Os direitos fundamentais e o poder tributário

Naturalmente que o poder tributário, como um dos mais importantes poderes do Estado, integra a “constituição política”, a “constituição do Estado” ou a “organização do poder político”. Todavia, visto do lado dos seus destinatários constitucionais, temos o dever fundamental de pagar impostos que, enquanto dever fundamental, se insere na “constituição da pessoa”. Ora, os direitos fundamentais confrontam-se com os deveres fundamentais, configurando-se estes como limites imanentes daqueles. O que, naturalmente, também acontece com o dever fundamental de pagar impostos, comungando este das relações gerais com os direitos fundamentais de que falámos. Todavia, no que concerne a este dever fundamental, há outros aspectos da sua relação com os direitos fundamentais que importa referir.

Desde logo, é de insistir no significado jusfundamental do dever fundamental de pagar impostos. Para o compreender importa ter em conta a “constituição fiscal” no seu todo e, sobretudo, a formulação específica desse dever fundamental no n.º 3 do art. 103.º da Constituição Portuguesa, que dispõe: “[n]inguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”. Um dever fundamental constitucionalmente formulado pela negativa, a partir do direito fundamental a não pagar impostos a não ser aqueles que se conformem inteiramente com a Constituição.

Neste quadro, o dever fundamental de pagar impostos, apresenta-nos, como vimos ensinando³¹, cercado de direitos fundamentais, a saber: 1) o *direito de não pagar impostos* a não ser aqueles que hajam sido criados nos termos da Constituição, não tenham natureza retroactiva e cuja liquidação e cobrança se façam nos termos da lei, como consta do referido n.º 3 do art. 103.º da Constituição; 2) o *direito de exigir* que todos os outros membros da comunidade contribuam para o seu suporte financeiro, o que implica para o Estado que todos os membros da mesma sejam constituídos em destinatários desse dever (tarefa do legislador) e, bem assim, que todos eles sejam efectivamente obrigados ao cumprimento do mesmo (tarefa da Administração Tributária e dos tribunais); 3) o *direito à eficiência da despesa pública*, o que significa que um tal dever fundamental apenas se conterà dentro dos limites

³¹ V. Nabais, José Casalta (2019): *Direito Fiscal*, p. 138 e s.

constitucionais se a despesa pública assegurar um adequado retorno à sociedade do montante dos impostos através da prestação, em quantidade e qualidade, dos correspondentes serviços e políticas públicas³².

Depois, a autorização constitucional em bloco ao legislador para revelar ou estabelecer os limites imanentes aos direitos, liberdades e garantias, decorrentes da existência do referido dever fundamental, mediante o exercício do poder tributário, está muito longe de ser uma autorização em branco ou até uma autorização menos estrita do que a implicada nas leis que estabelecem restrições aos direitos fundamentais. É que o exercício do poder tributário tem de respeitar os diversos e exigentes requisitos da “constituição fiscal” que, bem vistas as coisas, não ficam atrás das leis restritivas aos direitos, liberdades e garantias fundamentais.

De facto, nesses requisitos, temos dois importantes conjuntos de princípios constitucionais, a saber: os *princípios gerais*, aplicáveis a todos e cada um dos impostos que integram o sistema fiscal, entendido este como o conjunto dos tributos que devam ser considerados impostos atenta a sua estrutura; e os *princípios especiais* que se reportam a cada imposto ou tipo de imposto como estes se apresentam no texto constitucional.

Relativamente aos primeiros, podemos referir os que fixam limites de natureza formal, respeitantes a *quem* pode tributar, ao *como* tributar e ao *quando* tributar, em que temos os princípios da legalidade fiscal e da não retroactividade dos impostos, e os que estabelecem limites de natureza material, relativos ao *que* e ao *quanto* tributar, em que se destaca, sobretudo o princípio da igualdade fiscal a aferir pela capacidade contributiva.

Por seu turno, no que concerne aos segundos, temos em Portugal um conjunto de princípios que encontramos no art. 104.º da Constituição que, tendo começado por ser um verdadeiro programa de reforma fiscal, constitui hoje em dia, depois da concretização por etapas dessa reforma³³,

³² Uma exigência que tem expressa consagração no n.º 2 do artigo 31.º da Constituição Espanhola. Quanto ao que dizemos no texto, v., por último, Nabais, José Casalta (2020): “Um direito fundamental a não pagar impostos?”, In Filho, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva (Coord.), *Direitos Fundamentais dos Contribuintes – Homenagem ao Jurista Gilmar Ferreira Mendes*, São Paulo, Almedina Brasil, p. 233 e ss.

³³ V. Nabais, José Casalta (2005): “A Constituição de 1976, sua evolução e seus desafios”, In *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Vol. I, Almedina, Coimbra, p. 121 e ss.; e (2019/20): “O Imposto sobre o Rendimento das

um quadro paramétrico para o legislador fiscal com o seguinte conteúdo: “1. O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar. 2. A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real. 3. A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos. 4. 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”.

Um parâmetro constitucional que, é de sublinhar, na parte em que comporta maior força normativa – o disposto no reproduzido n.º 1 em que exige que o imposto sobre o rendimento pessoal seja único e progressivo - vem sendo, em larga medida, desrespeitado pelo legislador fiscal, sem que isso tenha desencadeado reais consequências em sede do controlo da constitucionalidade, com destaque, naturalmente, para a manifesta falta de controlo por parte do Tribunal Constitucional³⁴.

3.3. As relações de dois direitos fundamentais com a tributação

Como é sabido, por força da própria natureza do Estado fiscal, a base de incidência dos impostos é necessariamente a realidade económica, sejam estes impostos sobre o rendimento, impostos sobre o património ou impostos sobre o consumo³⁵. Ideia esta que poderia levar-nos a pensar na existência de importantes relações entre a concretização do dever fundamental de pagar impostos pelo poder tributário e os direitos e deveres económicos, sociais e culturais. O que está longe de se verificar e, a seu modo, se compreende, dada a diferença do parâmetro constitucional de um e outro domínio, pois enquanto a concretização do dever fundamental de pagar impostos tem por parâmetro a “constituição fiscal”, os direitos fundamentais têm por parâmetro a “constituição jusfundamental”.

Pessoas Singulares na Constituição de 1976”, In *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 149.º, p. 328 e ss.

³⁴ Daí a nossa proposta de eliminação desse preceito constitucional – v. Nabais, José Casalta (2015): “Ainda fará sentido o artigo 104.º da Constituição?”, In *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Vol. IV, p. 135 e ss.

³⁵ V. Nabais, José Casalta (1998): *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, p. 191 e ss.

Ainda assim sempre podemos dizer que a tributação, na medida em que concretiza a realização da distribuição secundária ou redistribuição dos rendimentos, da riqueza e do bem-estar, partilha com a realização dos direitos e deveres económicos, sociais e culturais a prossecução das bem conhecidas funções macroeconómicas das finanças públicas, nos termos em que estas foram formuladas por *Richard Musgrave*³⁶.

Todavia, olhando para as mencionadas relações, não em bloco, mas relativas a cada direito ou liberdade fundamental, é de dizer alguma coisa sobre as relações da tributação e dois específicos direitos, que são simultaneamente direitos, liberdades e garantias e direitos e deveres económicos, sociais e culturais - a liberdade de empresa e o direito de propriedade³⁷.

3.1. *A liberdade de empresa.* Relativamente à particularmente complexa e rica liberdade de empresa³⁸, devemos começar por dizer que constitui verdadeiramente a base estrutural da generalidade das liberdades e direitos económicos e sociais em sentido amplo, porquanto é o exercício com razoável êxito dessa liberdade por parte dos membros de uma comunidade economicamente livre - uma comunidade tendo por suporte o mercado - que permite a efectiva utilização da generalidade das liberdades e direitos fundamentais subjacentes à própria ideia de Estado de Direito.

De facto, a liberdade de empresa tem subjacente a imprescindível ideia de que é direito e dever fundamental primário de cada um dos

³⁶ V. Nabais, José Casalta (2020): *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*, p. 139 e ss.

³⁷ Para as relações dos direitos fundamentais com a tributação, v., por todos, os estudos reunidos em Maduro, Miguel Poiars e Pistone, Pasquale (Eds.) (2011): *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD; os estudos da obra de García Berro, Florián (Dir.) (2015): *Derechos Fundamentales y Hacienda Pública. Perspectiva Europea*, Civitas-Thompson Reuters; Marchessou, Philippe e Trescher, Bruno (2018): *Droit Fiscal International et Européen*, loc. citado; e Godoi, Marciano Seabra de e Dande, João Victor Araújo (2022): “A equivocada caracterização do tributo como uma restrição a direitos fundamentais e suas perniciosas consequências”.

³⁸ Complexidade e riqueza a que não é alheia a circunstância de a liberdade de empresa não se configurar apenas como um *direito fundamental*, constituindo também uma importante *garantia institucional*, que integrando a constituição da pessoa - o universo dos direitos fundamentais, portanto – constituiu uma realidade objectiva que reforça os direitos e liberdades fundamentais atinentes à existência e funcionamento das empresas e, por conseguinte, de uma economia livre ou de mercado. Sobre a distinção em causa, v. Andrade, José Carlos Vieira de (2019): *Os Direitos Fundamentais na Constituição de 1976*, p. 131 e ss.

membros dessa comunidade economicamente livre angariar os seus próprios meios ou recursos de subsistência e de realização humana. Ou seja, é a liberdade de empresa o suporte que assegura, em termos mais ou menos eficientes, consoante a dinâmica do próprio mercado, a distribuição primária dos rendimentos, riqueza e bem-estar. Aliás, da maior ou menor qualidade desta distribuição primária dependerá o papel a assumir pela distribuição secundária ou redistribuição do Estado que, como é sabido, pode ter por instrumento de realização também a via fiscal ou tributária, revelando-nos esta justamente um ponto de contacto particularmente visível da tributação com a liberdade de empresa ou, em termos mais amplos, com os direitos e deveres económicos, sociais e culturais.

Mas, para além desta relação de carácter mais amplo, a liberdade de empresa e a tributação comportam relações de natureza mais estrita, em que, de um lado, temos uma especial concretização da liberdade de empresa – a liberdade de gestão fiscal – e, de outro, a tributação do rendimento das empresas, sobretudo o imposto sobre as sociedades, ou seja, em Portugal, o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC)³⁹. De facto, aquela liberdade limita, e muito, a tributação do rendimento das empresas.

Como vimos afirmando, o Estado fiscal se, perspectivado a partir da comunidade organizada em que se concretiza, nos revela um Estado suportado em termos financeiros por impostos, visto a partir dos destinatários que o suportam, concretiza-se no princípio da livre disponibilidade económica dos indivíduos e suas organizações empresariais. Em sentido lato, este princípio exige que se permita com a maior amplitude possível a livre decisão dos indivíduos em todos os domínios da vida, admitindo-se a limitação dessa liberdade de decisão quando do seu exercício sem entraves resultem danos para a colectividade ou quando o Estado tenha de tomar precauções para preservar essa mesma liberdade. Isto requer, antes de mais, uma economia de mercado e a conseqüente ideia de subsidiariedade da acção

³⁹ Muito embora a mesma ideia valha também para as empresas singulares ou individuais que pagam o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS). V. Nabais, José Casalta (2018): *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3.ª ed., Coimbra, Almedina, p. 141 e ss.

económica e social do Estado, ainda que essa subsidiariedade comporte uma medida dotada de considerável flexibilidade⁴⁰.

O que tem como consequência, em sede do sistema económico-social (global), que o suporte financeiro daquele não decorra da sua actuação económica positivamente assumida como agente económico, mas do seu poder tributário ou impositivo, e, em sede do (sub)sistema fiscal, o reconhecimento da livre conformação fiscal por parte dos indivíduos e empresas, que assim podem planificar a sua actividade económica sem preocupações com as necessidades financeiras da comunidade estadual, actuando de molde a obter os melhores resultados económicos em consequência do seu planeamento fiscal (*tax planning*). Ou seja, uma actuação do Estado própria da economia de mercado tal como se encontra recortada em diversos preceitos da Constituição Portuguesa, entre os quais se destacam os relativos direitos económicos que consagram a livre iniciativa económica privada (nº 1 do art. 61º), o direito de propriedade privada (nº 1 do art. 62º) e a liberdade de iniciativa e de organização empresarial (al. c) do art. 80º e art.s 86º e 87º). Expressões da constituição económica que, para os Estados membros da União Europeia, são fundamentalmente direito europeu polarizado na instituição e funcionamento do mercado interno europeu fundado nas liberdades de circulação dos trabalhadores, de estabelecimento, de prestação de serviços, de circulação dos capitais, no princípio da não discriminação e na cidadania da União Europeia.

Nesta conformidade tanto os indivíduos como as empresas podem verter a sua acção económica em actos jurídicos e actos não jurídicos de acordo com a sua autonomia privada, guiando-se mesmo por critérios de elisão ou evitação dos impostos ou de aforro fiscal (*tax avoidance*), desde que, por uma tal via, não se violem as leis fiscais, incorrendo em fraude fiscal (*tax fraud*), nem se abuse da (liberdade de) configuração jurídica dos factos tributários, provocando evasão fiscal ou fuga aos impostos através de puras manobras ou disfarces jurídicos em total contramão da racionalidade económica (*tax evasion*).

O que, no respeitante aos agentes económicos, às empresas, a quem cabe tomar a generalidade das decisões que concretizam o funcionamento do sistema económico, implica reconhecer que o comportamento fiscal do Estado não se pode constituir em risco inaceitável para as decisões empresariais, as quais são sempre tomadas tendo em conta a rendibilidade líquida esperada dos activos mobilizados pela actividade económica, tendo em consideração o retorno

⁴⁰ V. Nabais, José Casalta (2018): *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, p. 48 e ss.

económico esperado dos projectos de investimento. Retorno que, em princípio, há-de ter por objectivo estratégico o desenvolvimento futuro da empresa ou do correspondente sector produtivo.

Uma ideia que não assenta apenas no princípio do Estado fiscal, mas também nas diversas concretizações desse princípio, designadamente nas suportadas no direito de propriedade e nas liberdades de iniciativa económica e de empresa. Liberdades estas que se materializam em numerosos vectores, nomeadamente: 1) na preparação e constituição da empresa: constituição *ex novo*, por transformação de outra empresa individual ou societária, por fusão de sociedades ou cisão de sociedades; 2) na escolha da forma e organização da empresa: empresa individual ou empresa societária, sociedade anónima ou sociedade por quotas, sociedade transparente, grupo de sociedades; agrupamento complementar de empresas, agrupamento europeu de interesse económico, constituição de uma sociedade participada ou estabelecimento estável, etc.; 3) na escolha do local da sede e do exercício da actividade da empresa, das empresas filhas e estabelecimentos estáveis (no Continente, nas regiões autónomas, em município fiscalmente mais atractivo, etc.); 4) a sua estruturação e articulação apenas nacional ou também internacional; 5) na escolha do financiamento: autofinanciamento (através da não distribuição de resultados levado a cabo mediante investimento directo ou distribuição de acções gratuitas aos accionistas, de dotações para amortizações, de variações nas provisões, etc.); hétero-financiamento concretizado através de capitais alheios (crédito bancário, crédito junto dos fornecedores, locação financeira, emissão de obrigações, etc.) ou de capitais próprios (aumento do capital, prestações suplementares, prestações acessórias, capital de risco, *business angels*, etc.), recurso a suprimentos, etc.; 6) na política de gestão dos défices; 7) na política de depreciações e amortizações; 8) no levantamento de dinheiro da empresa por parte do empresário (distribuição de lucros, adiantamentos por conta de lucros, dividendos antecipados, levantamento de suprimentos, restituição de prestações acessórias ou suplementares, aquisição de acções ou quotas próprias), etc.

Liberdade de gestão fiscal que deve abarcar também a liberdade de incorrer nos menores gastos em sede da prestação de serviços levada a cabo pelas empresas enquanto suportes do actual sistema de “administração privada” dos impostos, em que temos os designados *custos de cumprimento* e os chamados *custos de administração* reportados aos custos da *gestão pública* dos impostos, que podemos considerar custos de administração em sentido amplo. Uma

realidade que devia implicar serem as empresas chamadas a desempenhar um papel mais activo em sede do recorte da disciplina jurídica da administração ou gestão dos impostos. Pois a disciplina jurídica da liquidação e cobrança dos impostos já não tem por destinatário, ou por destinatário principal, como no modelo clássico de “administração pública” dos impostos, a administração tributária, mas antes as empresas⁴¹.

3.2. *O direito de propriedade.* Tanto ou mais do que a liberdade de empresa, tem o direito de propriedade importantes relações com a tributação. O direito de propriedade entendido em termos amplos, tal como resulta do art. 62.º da Constituição Portuguesa, não se limita ao conceito civilístico tradicional, abrangendo não apenas a propriedade das coisas, móveis e imóveis, mas também outros direitos com conteúdo ou valor patrimonial como os direitos de autor, os direitos de crédito e os direitos sociais⁴².

Embora as relações do direito de propriedade com a tributação sejam muitas e diversificadas, vamos cuidar apenas de algumas delas, mais especificamente das seguintes: da expressão da função social da propriedade na tributação, do direito de propriedade impedir ou limitar as taxas ou alíquotas progressivas, e a tributação sobre o património, bem como o problema do limite da tributação para evitar que seja confiscatória e, bem assim, o de prevenir o risco de uma espécie de “socialização a frio” por via fiscal.

No respeitante à possibilidade de a tributação veicular a tradicional função social da propriedade, diremos que a Constituição Portuguesa desconhece esta expressão, dispondo antes que o “direito de propriedade privada é garantido nos termos da Constituição” (art. 62.º, n.º 1), no que, para além de partilhar um conceito amplo do direito de propriedade, rejeita que este se apresente como um direito tendencialmente absoluto. O que comporta uma abertura muito ampla à sua conformação pelo legislador, em que se inclui a própria tributação, porquanto os “termos da

⁴¹ Sobre a “privatização” da gestão dos impostos, Nabais, José Casalta (2019): *Direito Fiscal*, p. 343 e ss.

⁴² V. Canotilho, J. J. Gomes e Moreira, Vital (2007): *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 4ª ed., Volume I, anot.s ao art. 62.º; Miranda, Jorge e Medeiros, Rui (2006): *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, p. 624 e ss.; Amorim, João Pacheco de (2014): “Propriedade privada e garantia constitucional da propriedade dos meios de produção”, In *Boletim de Ciências Económicas*, Vol. LVII/I, p. 225 a 304.

Constituição”, em que o direito de propriedade é garantido, inclui as normas constitucionais da “constituição fiscal”.

Entre estas normas são de referir: o n.º 1 do art. 103.º que estabelece: “O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.”; e os n.ºs 1, 3 e 4 do art. 104.º, que dispõem: “1.- O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar”; “3.- A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos”; “4.- 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”.

Por conseguinte, mais do que falar em função social da propriedade, impõe-se falar dos termos constitucionais em que esse direito é assegurado. O que permite uma regulação bastante ampla ao legislador, em que obviamente se inclui o legislador fiscal no quadro das específicas exigências dos reproduzidos art.s 103.º e 104.º da Constituição. O que não deixa de estar em linha com o que consta quer do artigo 1.º do Protocolo Adicional n.º 1 à CEDH⁴³, quer do n.º 1 do artigo 17.º da Carta de Direitos Fundamentais da União Europeia (CDFUE)⁴⁴.

No respeitante às taxas ou alíquotas progressivas, podemos dizer que, embora a progressividade do sistema fiscal não esteja entre nós expressamente prevista na constituição, ao contrário por exemplo do que dispõem as constituições italiana e espanhola, ela decorre claramente

⁴³ Cujo art. 1.º do Protocolo Adicional à CEDH prescreve: “Protecção da propriedade”: “Qualquer pessoa singular ou colectiva tem direito ao respeito dos seus bens. Ninguém pode ser privado do que é sua propriedade a não ser por utilidade pública e nas condições previstas na lei e pelos princípios gerais de direito internacional. As condições precedentes entendem-se sem prejuízo do direito que os Estados possuem de pôr em vigor as leis que julguem necessárias para a regulamentação do uso dos bens, de acordo com o interesse geral, ou para assegurar o pagamento de impostos ou outras contribuições ou multas.”

⁴⁴ Pois dispõe o n.º 1 do artigo 17.º da CDFUE “Direito de propriedade”: “1. Todas as pessoas têm o direito de fruir da propriedade dos seus bens legalmente adquiridos, de os utilizar, de dispor deles e de os transmitir em vida ou por morte. Ninguém pode ser privado da sua propriedade, excepto por razões de utilidade pública, nos casos e condições previstas por lei e mediante justa indemnização pela respectiva perda, em tempo útil. A utilização dos bens pode ser regulamentada na medida do necessário ao interesse geral”.

quer da mencionada exigência de repartição justa dos rendimentos e da riqueza, a implicar que sejam sobrecarregados os rendimentos mais altos e os patrimónios maiores, quer da específica imposição de progressividade para o imposto sobre o rendimento pessoal. Para além de que a progressividade dos impostos, na medida em que não seja objecto de específicos preceitos constitucionais, sempre podia ter por base o princípio do Estado social superlativamente afirmado na Constituição⁴⁵.

Um domínio com particular visibilidade em sede do confronto entre a tributação e o direito de propriedade é a tributação do património em que, naturalmente, se põe também a questão de saber se essa tributação pode comportar taxas ou alíquotas progressivas. Pois, como já dissemos⁴⁶, as orientações da Constituição não obstam a que a tributação do património possa comportar alguma margem de redistribuição, ou seja, de pessoalização. De facto, essa possibilidade tem inequívoca base nos reproduzidos n.º 1 do art. 103.º e n.º 3 do art. 104.º da Constituição, em que se estabelece como objectivo do sistema fiscal uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza e se prescreve que a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos.

Ora, um sistema fiscal e uma tributação do património com esses objectivos não pode dispensar, em absoluto, o contributo que para essa repartição justa e essa igualdade entre os cidadãos pode proporcionar a tributação do património. Pelo que o legislador não está, em princípio, impedido de recortar a tributação do património em termos de com ela obter uma mais justa repartição dos rendimentos e da riqueza e, assim, diminuir as desigualdades entre os cidadãos. De resto, foram e são preocupações desse tipo que têm estado na base de um imposto geral sobre o património, como o Imposto Geral sobre o Património em Espanha e o Imposto de Solidariedade sobre a Fortuna em França.

Refira-se, em relação a este último imposto, que a legitimidade da sua adopção foi apreciada quer pelo TEDH, que o julgou não violador da garantia de propriedade do art. 1.º do Protocolo Adicional n.º 1 à CEDH, por não se revelar desproporcional⁴⁷, quer pelo Conselho Constitucional

⁴⁵ V. Nabais, José Casalta (1998): *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, p. 577 e s.

⁴⁶ V. Nabais, José Casalta (2018): “A respeito do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis”, In Nabais, José Casalta (2018), In *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Vol. V, p. 333 e ss. (p. 347 e ss.)

⁴⁷ V. o caso *Imbert de Trémiolles c. França*, n.º 25834/05, de 4 de Janeiro de 2008.

francês que acabou por aderir, em larga medida, à argumentação do TEDH, não o considerando inconstitucional⁴⁸.

Mas mais importante do que saber se a tributação do património, seja geral ou especial, comporta taxas ou alíquotas progressivas, é a questão de saber se e em que medida pode ser uma tributação de montante muito levado, mormente de montante que leve o sujeito passivo à liquidação do seu património ou parte dele para fazer face ao seu pagamento. Uma situação em relação à qual nos perguntamos se essa tributação não configurará um imposto de natureza confiscatória e, por conseguinte, um imposto que enferma de inconstitucionalidade. Pergunta que não é afastada pelo facto de a nossa Constituição não conhecer, como a Constituição Espanhola (art. 31º, nº 1) ou a Constituição Brasileira (art. 145º, inciso IV), a proibição de impostos que tenham natureza confiscatória, porquanto, a nosso ver, uma tal proibição resulta do próprio princípio da capacidade contributiva⁴⁹.

Um quadro de tributação do património que se agravará quando o mesmo acabe fazendo parte de uma qualquer estratégia mais ou menos velada de efectiva alteração estrutural do sistema de economia livre ou de mercado para a qual nos alertava, já no longínquo ano de 1930, o grande justributarista *Albert Hensel*, autor que, tendo em conta o sistema fiscal do seu tempo, se inquietava com a possibilidade de uma “socialização a frio”, de um socialismo por via fiscal em que o aumento sem cessar da tributação seria “o cavalo de Troia do socialismo no Estado de Direito burguês” que poderia levar à transferência para o Estado dos principais meios de produção sem recorrer à nacionalização ou expropriação massivas, como propunha o socialismo da época⁵⁰.

Ora, se há alguma coisa relativamente à qual não temos dúvidas é a de que uma tributação que comporte um tal desiderato ou conduza a um tal resultado, não pode deixar de ser barrada pela “constituição jusfundamental”, ou seja, pela efectiva força jurídico-constitucional dos direitos fundamentais. Pois, de contrário, outra coisa não teremos senão a

⁴⁸ V. a Decisão n.º 2012-654, de 9 de Agosto.

⁴⁹ V. sobre o problema, Nabais, José Casalta (1998): *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, p. 220, 237 s, 454, 555, 565.

⁵⁰ V. Hensel, Albert (1930): “Verfassungrechtliche Bindung der Steuergesetzgebers. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – Gleichheit vor dem Gesetz”, In *Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht*, 4, p. 482; e Hettlage, K. M. (1956: “Die Finanzverfassung im Rahmen der Staatsverfassung”, In *Veröffentlichungen der Vereinigung der deutschen Staatsrechtslehre*, 14, p. 5.

rendição sem condições da “constituição da pessoa” e, por arrastamento da “constituição do Estado”, à “constituição económica” ou, mais exactamente, a uma forma tendencialmente totalitária de organização económico-social.

REFLEXÕES CONCLUSIVAS

A título de conclusão, impõe-se fazer algumas reflexões sobre as relações entre os direitos fundamentais e a tributação. E a primeira reflexão é a de que a tributação não pode deixar de partilhar o denominador comum que é o conceito ocidental de constituição, assente no primado da pessoa humana face à organização comunitária do Estado, seja a organização económica livre ou de mercado, seja a organização política do Estado de direito democrático.

Neste quadro, a compreensão dos deveres fundamentais autónomos, como a outra face da realização do conjunto dos direitos fundamentais, apresenta estes como um inequívoco factor de limitação ao poder ao Estado. O que sendo algo de alcance geral, revela-se particularmente presente em sede das relações entre os direitos fundamentais e a tributação, ou seja, mais precisamente, entre o dever fundamental de pagar impostos e o poder tributário.

Pois o poder do Estado, nas diversas manifestações que assume nas relações tributárias, não se confronta directamente com os direitos fundamentais, não sendo assim a teoria destes, mormente a relativa aos limites e restrições jusfundamentais, aplicável ao poder de criar e regular os elementos essenciais dos impostos. O que, todavia, não afasta inteiramente o poder tributário da sua consideração a partir dos direitos fundamentais. É que o dever fundamental de pagar os impostos concretiza-se em limites imanentes ao conteúdo constitucionalmente protegido dos diversos direitos, liberdades e garantias fundamentais.

Daí decorre que a conformação constitucional do poder tributário não se limita apenas à decorrente da organização do poder político, materializada na “constituição fiscal”, nem à resultante da organização económica recortada na constituição, que pressupõe uma tributação a operar no quadro de uma economia livre ou de mercado, mas também a que vai implicada na consideração da constituição do indivíduo, ou melhor da pessoa humana. Com efeito a convocação desta para a legitimidade e recorte constitucional do poder tributário, não pode deixar de ser considerada um *plus* que acresce à que resulta da conformação

constitucional da organização do poder político e da organização económica.

O que tem como consequência que o legislador tributário, ao criar e regular os impostos, se pautar não apenas pela armadura jurídico-constitucional do poder político e da organização económica, mas tenha em conta também o facto de estar a conformar ou concretizar um dever fundamental - o dever fundamental de pagar impostos – que, como todos os deveres fundamentais autónomos, devem ser conformados ou concretizados pelo legislador segundo uma directiva constitucional de *minimização* do seu conteúdo, ou seja, em sede da tributação, tendo em vista minimizar a carga e o esforço fiscais da generalidade dos contribuintes.

Uma realidade que tem expressão também no respeitante aqueles direitos fundamentais que, durante todo o século XIX, constituindo uma síntese do conjunto dos direitos fundamentais, eram vistos como sinónimo dos próprios direitos fundamentais – o direito de propriedade e a liberdade de empresa. Pois o que estes direitos fundamentais têm a mais face à generalidade dos restantes é que eles constituem o suporte fundacional da existência e funcionamento de uma economia livre ou de mercado, apresentando-se assim como o pressuposto do próprio Estado fiscal, que tem por característica essencial o facto de financiar-se de uma forma heterónoma, recolhendo parte do produto de uma economia autónoma face ao Estado, e não de uma forma autónoma através de uma economia estadualizada.

BIBLIOGRAFÍA

Amorim, João Pacheco de (2014), “Propriedade privada e garantia constitucional da propriedade dos meios de produção”, in *Boletim de Ciências Económicas*, Vol. LVII/I.

Andrade, José Carlos Vieira de (2019), *Os Direitos Fundamentais na Constituição de 1976*, 6.ª ed., Coimbra, Almedina.

Barak, Aharon (2015), *Human Dignity: The Constitutional Value and the Constitution*, Cambridge University Press.

- Caetano, Marcello (1978), *Constituições Portuguesas*, 4.^a ed., Lisboa, Editorial Verbo.
- Canotilho, J. J. Gomes (2003), “Estado adjectivado e teoria da constituição”, In *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, nº 3.
- Canotilho, J. J. Gomes e Moreira, Vital (2007), *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 4.^a ed., Volume I, Coimbra, Coimbra Editora.
- García Berro, Florián (Dir.) (2015), *Derechos Fundamentales y Hacienda Pública. Perspectiva Europea*, Civitas -Thompson Reuters.
- Godoi, Marciano Seabra de e Dande, João Victor Araújo (2022), “A equivocada caracterização do tributo como uma restrição a direitos fundamentais e suas perniciosas consequências”, texto em vias de publicação.
- Hensel, Albert (1930), “Verfassungrechtliche Bindung der Steuergesetzgebers. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – Gleichheit vor dem Gesetz”, In *Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht*, 4.
- Hettlage, K. M. (1956), “Die Finanzverfassung im Rahmen der Staatsverfassung”, In *Veröffentlichungen der Vereinigung der deutschen Staatsrechtslehre*, 14.
- Loureiro, João Carlos (2019), “Human dignity in Portugal”, In *Handbook of Human Dignity in Europe*, Springer International Publishing.
- Maduro, Miguel Poiares e Pistone, Pasquale Pistone (Eds.) (2011), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD.
- Marchessou, Philippe e Trescher, Bruno (2018), *Droit Fiscal International et Européen*, Bruxelles, Bruylant.

- Miranda, Jorge e Medeiros, Rui (2006), *Constituição da República Portuguesa*, Tomos I e II, Coimbra, Coimbra Editora.
- Nabais, José Casalta (1998), *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, Coimbra, Almedina.
- Nabais, José Casalta (2005), “A Constituição de 1976, sua evolução e seus desafios”, In Nabais, José Casalta (2005), *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Vol. I, Coimbra, Almedina.
- Nabais, José Casalta (2010), “O estatuto constitucional dos consumidores”, In Nabais, José Casalta (2010), *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Vol. III, Coimbra, Almedina.
- Nabais, José Casalta (2015), “Reflexões sobre a constituição económica, financeira e fiscal portuguesa”, In Nabais, José Casalta (2015), *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Vol. IV, Coimbra, Almedina.
- Nabais, José Casalta (2015), “Ainda fará sentido o artigo 104.º da Constituição?”, In Nabais, José Casalta (2015), *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Vol. IV.
- Nabais, José Casalta (2018), “Uma futura revisão constitucional?”, In Nabais, José Casalta (2018), *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Vol. V, Coimbra, Almedina.
- Nabais, José Casalta (2018), *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3.^a ed., Coimbra, Almedina.
- Nabais, José Casalta (2018), “A respeito do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis”, In Nabais, José Casalta (2018) *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Vol. V.
- Nabais, José Casalta (2018/19), “Do lugar dos deveres fundamentais na constituição”, In *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 148.º

- Nabais, José Casalta (2019), *Direito Fiscal*, 11.^a ed., Coimbra, Almedina.
- Nabais, José Casalta (2019/20), “O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares na Constituição de 1976”, In *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 149.º.
- Nabais, José Casalta (2020), “Um direito fundamental a não pagar impostos?”, In Filho, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva (Coord.), *Direitos Fundamentais dos Contribuintes – Homenagem ao Jurista Gilmar Ferreira Mendes*, São Paulo, Almedina Brasil.
- Novais, Jorge Reis (2010), *As Restrições aos Direitos Fundamentais não Expressamente Autorizadas pela Constituição*, 2.^a ed., Coimbra, Coimbra Editora.
- Novais, Jorge Reis Novais (2010), *A Dignidade da Pessoa Humana: Vol. I – Dignidade e Direitos Fundamentais*, Coimbra, Almedina.
- Novais, Jorge Reis (2016), *A Dignidade da Pessoa Humana: Vol. II – Dignidade e Inconstitucionalidade*, Coimbra, Almedina.
- Novais, Jorge Reis (2017), *Direitos Sociais - Teoria Jurídica dos Direitos Sociais enquanto Direitos Fundamentais*, 2.^a ed., Lisboa, AAFDL Editora.
- Sarlet, Ingo Wolfgang (2019), *Dignidade (da Pessoa) Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Brasileira Federal de 1988*, 10^a ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado.
- Soares, Rogério Ehrhardt (1986/87), “O conceito ocidental de Constituição”, *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 119.º.