

A SOBERANIA FISCAL NO QUADRO DA INTEGRAÇÃO EUROPEIA

José Casalta Nabais
Universidade de Coimbra

Resumo

O autor questiona os préstimos da ideia de soberania fiscal, interrogando-se sobre o actual poder tributário dos Estados e da União Europeia.

Para tanto parte da ideia de soberania dos Estados como um poder jurídico, limitado e normal. O que o conduz a ver na soberania fiscal uma das mais importantes manifestações da soberania estadual.

Sendo Portugal um Estado unitário, compreende-se que o poder tributário soberano caiba só ao Estado. Por isso, o poderes tributários das regiões autónomas (dos Açores e da Madeira) e dos municípios não são expressão da soberania fiscal.

Em sede da integração fiscal comunitária, assinala o autor as suas insuficiências, visíveis nos fenómenos da fuga para o *soft law*, da “european taxation without representation” e da estranha construção comunitária assente numa jurisprudência do Tribunal de Justiça destruidora dos sistemas fiscais nacionais.

No respeitante à “Constituição Europeia”, observa que estamos perante uma oportunidade perdida. Pois, para além de não ter tocado na regra da unanimidade no domínio fiscal, não integrou no seu texto nenhum dos princípios de harmonização fiscal já consolidados no direito ordinário.

Termina com a referência à relação soberania estadual / soberania comunitária, concluindo que, em caso de conflito do direito comunitário (inclusive constitucional) com o direito português, este prevalecerá nos termos da parte final do nº 4 do art. 8º da Constituição Portuguesa.

Palavras-chave: soberania fiscal; poder tributário; Estado unitário; regra da unanimidade; *soft law*; soberania europeia; Constituição Europeia

Abstract

The author asks what the use of the tax sovereignty is, enquiring about the actual tax power of the States and European Union.

He starts analysing States sovereignty as a limited and normal juridical power, which leads to consider tax sovereignty as one of the most important demonstrations of states sovereignty.

As Portugal presents itself as unitary State, the sovereignty tax power only belongs to the State. Therefore, autonomous regions' (Açores and Madeira) and local authorities' power of taxations are not demonstrations of tax sovereignty.

The author points out the insufficiencies of fiscal European integration, shown clear in phenomenon as escape for soft law's solutions, the "european taxation without representation" and the European solutions, based on Court of Justice decisions, which destroy national fiscal laws.

He considers "European Constitutions" as a missed opportunity. The "document" not only didn't change the unanimity clause in fiscal domains, as it also did not incorporate any of the harmonization's principles already firm in European law.

At least we find a reference to the relationship between state's sovereignty and European sovereignty, in which the author concludes that in case of discordance between European law (even constitutional) and Portuguese law, this one (the Portuguese law) should prevail in accordance in the article 8, number 4, of Portuguese constitution.

Keywords: tax sovereignty; tax power; unitary State; unanimity clause; soft law; european sovereignty; European Constitution

I. A soberania fiscal

1. A ideia de soberania fiscal

Podemos dizer que continua a ser relativamente fácil encontrarmos a afirmação de que a soberania fiscal outra coisa não é senão um aspecto — de resto dos mais relevantes e visíveis — da soberania estadual. Por isso, o entendimento daquela requer naturalmente que se trace o quadro da compreensão desta.

Pois bem, é sabido que o termo-conceito soberania foi inventado por *J. Bodin* para caracterizar a realidade então nascente, que *N. Maquiavel* designara por estado (*stato*), já de algum modo concretizado em reinos como a Inglaterra, França, Castela, Aragão, Navarra e Portugal e nas comunas e cidades livres¹. Trata-se assim de um conceito da Idade Moderna, expressão da reivindicação da *plenitudo potestatis* por parte dos reinos medievais — em que se destacou, pela sua importância e influência exercida, o reino de França

¹ O termo "soberano" utilizado como adjectivo é, porém, mais antigo, o que bem se compreende, pois *J. BODIN* o que fez foi definir a soberania e trazer esse conceito para o centro da teoria do estado (ou, na sua terminologia, da república) - v. *H. QUARITSCH, Staat und Souveränität*, vol. 1, - *Die Grundlagen*, Frankfurt (M.), 1970, p. 38 e ss, e *A. RANDELZHOFFER, "Staatsgewalt und Souveränität"*, in *J. ISENSEE/P. KIRCHHOF, Handbuch des Staatsrechts*, I, Heidelberg, 1987, p. 691 e ss (695 e s).

— face, por um lado, ao Império e à Igreja (*rectius* ao Papado) e, por outro, aos poderes feudais e comunais. Trata-se, aliás, de um conceito que, à semelhança da generalidade dos conceitos da doutrina do estado moderno, é um “conceito teológico secularizado”², isto é, um conceito eminentemente político que traduz “la puissance absolue et perpetuelle d’une République”³, entendida como o poder de um ente que não tem acima de si qualquer outro poder nem encontra, no plano humano, nenhum limite. Daí as características que, por via de regra, lhe vieram a ser apontadas pelos teóricos do estado no sentido da plenitude do seu próprio conceito, como a unidade, a indivisibilidade, a absolutividade, a perpetuidade, etc., que, no seu conjunto, constituem a seiva do postulado absoluto como essência política definidora do estado, ou seja, como modo de ser do próprio poder estadual face a todos os demais centros de imputação política⁴.

Com uma tal compreensão, a soberania revela-se, sem qualquer dúvida, um conceito estritamente político adequado exclusivamente ao que historicamente conhecemos pela designação de “estado absoluto”, isto é, a um estado que reivindica para si como parte integrante da sua essência um poder tal que não conhece limites de qualquer espécie, designadamente de ordem jurídica como os decorrentes, desde logo, da ideia de estado de direito que haveria de triunfar com as revoluções liberais. Nesse entendimento o estado ou é soberano ou é de direito, uma vez que estado soberano e estado de direito constituem conceitos totalmente antinômicos⁵.

² V, quanto a este conceito, C. SCHMITT, *Politische Theologie. Vier Kapitel zur Lehre der Souveränität*, 2ª ed., München-Leipzig, 1934, na trad. italiana = “Teologia Política. Quattro Capitoli sulla dottrina della Souverità”, in *Le Categoria dal “Politico”*, Bologna, 1972, p. 61 e ss. Relativamente ao que dizemos no texto, v., desenvolvidamente, B. DE JOUVENEL, *De la Souveraineté. A la Recherche du Bien Politique*, Paris, 1955, esp. p. 216 e ss, e H. QUARITSCH, *Staat und Souveränität*, p. 243 e ss.

³ J. BODIN, *Six Livres de la République*, Paris, 1576, *apud* H. QUARITSCH, *Ibidem*, p. 265; F. FARDELLA, “Il dogma della sovranità dello Stato. Un consuetivo”, *Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, 1985, p. 1064 e ss (1066 e s); P. DAGTOGLOU, “Souveränität”, *Evangelisches Staatslexikon*, 3ª ed., 1987, II vol., col. 3156.

⁴ MORTATI, *Istituzioni di Diritto Pubblico*, tomo 1, 9ª ed., Padova, 1975, p. 98 e ss. No dizer de J. KRULIC, “La revendication de la souveraineté”, *Pouvoirs*, 67(1993) - *La Souveraineté*, p. 21-32, a afirmação da soberania traduziu-se fundamentalmente pela substituição de uma legitimidade vertical (papal e imperial) por uma legitimidade horizontal (monárquica, nacional, popular, etc.).

⁵ Entendimento posterior a J. BODIN, pois este autor, não obstante designar a soberania como “puissance absolue”, sempre a entendeu como um poder com limites, constituídos pelos direitos divino e natural, pelas leis comuns a todos os povos e pelos contratos celebrados

Estamos assim perante um conceito de soberania que se explica facilmente quer pela necessidade de afirmação da estrutura estadual em formação, que reclamava ser erigida em pólo exclusivo do poder com a consequente eliminação dos demais pólos de poder situados a montante (papado e império) e a jusante (senhores feudais, municípios, comunidades estamentais, etc.), quer sobretudo pela identificação, que então se verificava, entre o estado e o monarca⁶. Com efeito, com essa identificação ficou resolvido, sem quase se dar por isso, o problema nuclear da soberania — o problema do seu titular ou sujeito⁷.

Ou seja, tendo o estado absoluto um único órgão, o monarca, não havia qualquer necessidade nem utilidade prática em proceder à distinção entre a *titularidade* e o *exercício* da soberania, o que imediatamente se impôs com o advento do estado constitucional, sob pena de assim se renunciar à própria ideia de soberania, que, deste modo não disporia de outra manifestação senão da do estado absoluto. Efectivamente, com a instauração do estado constitucional, do estado de direito, e da divisão de poderes que lhe é inerente, houve que separar a *titularidade* una e indivisível da soberania, que passou a “residir” na nação, no povo, no estado ou no parlamento⁸, do *exercício* da

pelo soberano, ou seja, transpondo as coisas para a terminologia actual, pelos princípios superiores de justiça e pelo direito internacional. Da compreensão absolut(ist)a da soberania do estado comungam numerosas e diversas teorias que, em consequência, ou rejeitam esse conceito, como a teoria da soberania do direito de H. KRABE, ou o excluem do “mundo do direito”, como o fazem a teoria pura do direito de H. KELSEN e a teoria realista de L. DUGUIT.

⁶ Identificação literalmente confessada na célebre frase de Luís XIV: “l’État c’est moi”, e que de algum modo se compreende, já que a afirmação da soberania do estado foi essencialmente um processo de afirmação do *soberano*, isto é, da pessoa que detém e exerce o poder *supremo* ou, por outras palavras, que, sem controlo, cria livremente direito positivo. Sobre este conceito necessariamente absoluto (daí que no estado de direito não haja soberano *hoc sensu*) - v. O. BEAUD, “Le souverain”, *Pouvoirs*, 67(1993) - *La Souveraineté*, p. 33 e ss.

⁷ Tal problema é deixado em aberto pela teoria da soberania do direito, enquanto a teoria pura do direito e a teoria realista do estado, ao desalojarem a soberania da esfera do direito, renunciam de antemão a qualquer domesticação (jurídica) da mesma.

⁸ “Residir” é o termo do art. 3º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (de 1789) – “a soberania reside essencialmente em a nação”, expressão esta reproduzida na generalidade das constituições francesas e nas constituições portuguesas de 1822 (art. 26º), de 1838 (art. 33º) e de 1911 (art. 5º); por seu turno a Constituição de 1933 dispunha “a soberania reside em a nação” (art. 71º) e a actual estabelece “a soberania reside no povo” (art. 3º).

Quanto às expressões do texto relativas à titularidade da soberania é de referir que elas se equivalem, na medida em que têm, fundamentalmente, um sentido negativo - excluir a soberania do monarca, o que conduziu à afirmação da soberania nacional em França e países

mesma, que veio a caber a uma pluralidade de órgãos — os esignados em Portugal, desde o constitucionalismo republicano, iniciado com a Constituição de 1911, por “órgãos de soberania”⁹. Pois, só através de uma tal distinção, é possível enfrentar a antinomia, aparentemente inultrapassável, entre a soberania una e indivisível e o poder necessariamente dividido do estado de direito¹⁰.

Mas a identificação em causa, com a inerente concentração e indiferenciação de funções do estado no monarca, conduziu, a breve trecho, a um outro resultado — à “soberanização” de todas as funções estaduais —, assim se transformando o entendimento com que a noção de soberania havia encetado o seu percurso histórico, que a concebia como a qualidade política ou a qualidade do poder do estado — um poder baseado na sua autogénese, gerado exclusivamente a partir de si, à margem de qualquer ordem jurídica interna ou externa. Soberanas passam a ser assim as funções ou actividades do monarca ou do estado, enquanto detentoras dessa qualidade.

Todavia, com o estabelecimento do estado constitucional, facilmente se constatou que nem todas as funções do estado dispunham dessa qualidade. Daí que a soberania tenha começado a ser focada, já não tanto como qualidade política do estado, a qualidade que faz duma comunidade um estado, mas antes como característica de tudo quanto emana do órgão estadual que se considera mais próximo do povo ou da nação (conforme prevaleça a ideia de soberania popular ou de soberania nacional) — a instituição parlamentar. O que veio a ter como consequência a soberania passar a exprimir-se fundamen-

que adoptaram o seu modelo, da soberania do povo nos EUA e na Suíça, da soberania do estado na Alemanha e da soberania do parlamento na Grã-Bretanha (dada a quase ausência neste país da própria figura do estado) - cf. M. HAURIOU, *La Souveraineté Nationale*, Paris, 1912, esp. p. 147 e ss; C. de MALBERG, *Contribution à la Théorie Générale de l'État*, Tomo II, Paris, 1922, reimp. de 1962, esp. p. 167 e ss; e, no respeitante à Grã-Bretanha, J. BELL, “Que réprésent la souveraineté pour un britannique?”, *Pouvoirs*, 67(1993) - *La Souveraineté*, p. 107-116. No concernente à soberania popular, v. também a obra de Edmund S. MORGAN, *Inventing the people. The Rise of Popular Sovereignty in England and America*, New York, London, 1989, em que se procura demonstrar que a estabilidade política dos EUA se ficou a dever à ideia de “povo americano”, inventado pelos *Founding Fathers*.

⁹ Vos arts. 6º da Constituição de 1911, 71º da Constituição de 1933 e 113º da Constituição actual.

¹⁰ V. sobre esta temática, tendo em conta a situação alemã e a jurisprudência constitucional sobre a matéria, Ch. STARCK, “Volkssouveränität und Gewaltenteilung”, *Verfassungsrecht in Fälle*, nº 11, Baden-Baden, 1972, esp. p. 47 e ss.

talmente na função legislativa¹¹. Ideia que é de partilhar, se ao conceito de soberania se pretender atribuir um sentido e uma utilidade que quadrem com o estado de direito dos nossos dias.

Pois bem, recusando a ideia, defendida por numerosos autores, com base no fundamento histórico da própria noção de soberania, de que a soberania constitui um conceito historicamente esgotado, vamos fazer algumas considerações relativas ao entendimento que o conceito de soberania actualmente deve ter, a fim de com ele operarmos em sede da soberania fiscal.

Em primeiro lugar, a noção de soberania deve localizar-se no mundo do direito, consubstanciando um conceito jurídico (e não um conceito meramente político), ou seja, deve exprimir uma qualidade jurídica do poder do estado. Com um tal sentido, a soberania significa “o poder jurídico supremo” e constitui uma “característica necessária do poder estadual perfeito” tanto no plano do direito interno (soberania interna), como no plano do direito internacional (soberania externa)¹². Por força da soberania, o poder do estado é, internamente, o poder juridicamente mais elevado o que significa duas coisas: positivamente, está acima de todos os outros poderes, incluindo assim “a competência da competência”, e, negativamente, não obedece a qualquer outro poder, dispondo especificamente do “monopólio da violência legítima”. Daí que à soberania sejam apontadas as características da unidade e da unilateralidade, implicando a primeira nota a indivisibilidade e inalienabilidade da soberania o que, como já referimos, não obsta a que o seu exercício seja dividido por diversos órgãos, como o exige o princípio da divisão de poderes, e a segunda que, no exercício da sua competência, o poder do estado não carece de qualquer assentimento ou colaboração dos seus destinatários, o que

¹¹ Ideia esta presente já no pensamento de J. BODIN, pois que à função legislativa se reconduzem a grande maioria dos poderes componentes da soberania por ele elencados, a saber: o poder do legislar sem necessidade de consentimento dos inferiores, iguais ou superiores, a nomeação dos titulares dos cargos superiores, o poder tributário, o poder de cunhar moeda, de declarar a guerra e de fazer a paz, o poder jurisdicional supremo, os poderes conexos com a fidelidade e a obediência e o poder de graça – F. FARDELLA, *Il dogma della sovranità dello Stato. Un consuetivo*, p. 1066 e s.

¹² Neste sentido nos parece que vai a ideia de M. S. GIANNINI, *Sovranità*, esp. p. 224 e s e 228, ao identificar a soberania com “a soma dos poderes supremos do Estado”, o que não é mais do que perspectivar o poder jurídico supremo “a partir do seu exercício por uma pluralidade de órgãos”.

não significa, contudo que ao mesmo esteja em princípio vedado escolher a via do contrato ou do acordo¹³.

Externamente, por seu turno, a soberania implica a independência jurídica face ao exterior, estando assim os estados (soberanos) dependentes apenas do direito internacional (imediação do direito internacional), o que tem por consequência, por um lado, ser a essência da soberania externa entendida passivamente como não intervenção ou não ingerência e, activamente, como direito de aliança (*ius ad foedus*) e direito de guerra (*ius ad bellum*) e, por outro lado, a igualdade dos estados, como é reconhecido no art. 2º, nº 1, da Carta das Nações Unidas, que prescreve: “A Organização é baseada no princípio da igualdade da soberania de todos os seus membros”. Isto é, externamente a soberania exprime-se mais pela ideia de “liberdade” do que pela ideia de “poder” dos estados¹⁴.

Em segundo lugar, o conceito de soberania não deve reconduzir-se a um conceito limite, como o defendido pelo decisionismo de *C. Schmitt*, ao afirmar que “soberano é quem decide sobre o Estado de excepção”, ou como o expresso por *E. R. Huber* que considera que “o soberano é quem comanda as forças armadas”, ou ainda, de certo modo, como o entende *K. Loewenstein* quando diz: “se é possível exprimir o problema da situação do *pouvoir constituant* em forma de máxima, poderia dizer-se: soberano é aquele, entre os detentores do poder, que decide sobre a revisão constitucional”¹⁵. Ora, estas concepções, porque não valem relativamente à situação normal, revelam-se demasiado restritivas e unilaterais, quando a ideia de soberania não pode, a nosso ver, limitar-se a apreender situações excepcionais, tomando de algum modo a parte pelo todo.

Finalmente, como se conclui do que vimos de dizer e sobretudo do próprio entendimento que temos da soberania como poder jurídico supremo, ela não pode ser entendida em termos absolutos, seja à maneira de *T. Hobbes*,

¹³ Cf., por todos, A. RANDELZHOFFER, *Staatsgewalt und Souveränität*, p. 705 e s; P. DAGTOGLOU, *Souveränität*, cols. 3160 e ss, e R. ZIPPELIUS, *Teoria Geral do Estado*, Fundação Calouste Gulbenkian, 2ª ed., Lisboa, 1984, p. 57 e ss.

¹⁴ P. DAGTOGLOU, *Ibidem*, cols. 3163 e ss; R. ZIPPELIUS, *Ibidem*, p. 63 e s; e J. COMBACAU, “Pas une puissance, une liberté: la souveraineté internationale de l’État”, *Pouvoirs*, 67(1993) - *La Souveraineté*, p. 47-58.

¹⁵ V. C. SCHMITT, *Teologia Política*, p. 33 e ss, E. R. HUBER, *apud* P. DAGTOGLOU, *Ibidem*, col. 3163, e K. LOEWENSTEIN, *Teoria de la Constitucion*, 2ª ed., Barcelona, 1976, p. 172.

que nela vê um poder absoluto sem limites de qualquer ordem, seja à maneira mais moderada de diversos autores que, reconduzindo-a um conceito estritamente político, aceitam para ela tão-só limites de carácter não jurídico. Efectivamente, como poder jurídico, a soberania é por natureza um poder com limites, o que não afecta o seu aspecto supremo, já que supremo não significa ilimitado. Tais limites consubstanciam-se, internamente, em princípios superiores de justiça, que integram o direito constitucional e, em parte, o direito internacional (como o relativo à tutela internacional dos direitos do homem) e, externamente, no direito internacional¹⁶.

De destacar, a este propósito, são as importantes limitações à soberania decorrentes da integração comunitária europeia, relativamente aos países membros da União Europeia, apresentando-se esta como uma verdadeira instância de decisão supranacional, a qual limita a soberania no seu vector interno, afectando a própria característica conceitual da unidade através da primazia do direito comunitário, da aplicabilidade directa das normas comunitárias, da decisão por maioria dos órgãos comunitários e da obrigatoriedade das decisões do Tribunal de Justiça, e restringe a expressão externa da soberania, na medida em que, em termos exclusivos ou em concorrência com os estados, assume a competência da política externa economicamente relevante. Limitações que, por não terem atingido um “*point of no return*”, que torne a transferência da soberania para a União completa e irreversível, não põem em causa a soberania dos Estados. De facto a estes assiste o direito de saída voluntária¹⁷.

¹⁶ Diverso deste problema da soberania e seus limites, é o da crescente perda real do poder do Estado através do que designamos por “salamização” do Estado: perda de fatias de poder para as organizações internacionais como a OMC ou estruturas de integração económica e política como a União Europeia e para estruturas de descentração política e administrativa como as comunidades ou regiões autónomas e os municípios (salamização vertical a montante e a jusante) ou para corporações sejam clássicas como as ordens profissionais ou modernas como os ecogrupos (salamização horizontal) – v. o nosso estudo : “Algumas reflexões críticas sobre os direitos fundamentais”, *Ab Uno Ad Omnes. 75 Anos da Coimbra Editora*, Coimbra, 1998, p. 965 e ss (972 e s).

¹⁷ O que, de resto, está bem patente no art. 1-60º da proposta Constituição, como referimos no estudo “Constituição europeia e fiscalidade”, texto elaborado para o *Colóquio Ibérico sobre a Constituição Europeia*, que decorreu nos dias 17 e 18 de Março de 2005, na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, previamente publicado em *Colóquio Ibérico: Constituição Europeia, Homenagem ao Doutor Francisco Lucas Pires*, nº 84 da série *Studia Iuridica*, Coimbra Editora, 2005, p. 569-592 = *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2005, p. 157-181 (160 e ss).

Em suma, a soberania é um conceito jurídico, não absoluto e aplicável à situação corrente ou normal. Daí que ela se exprima, fundamentalmente, na função legislativa que, como função normativa primária do estado, traduz a mais importante manifestação do “poder jurídico supremo” ou do “nível supremo do poder jurídico” do estado¹⁸.

Compreende-se assim que, ao contrário do que opina uma parte significativa da doutrina, continuemos falar de soberania fiscal para exprimir o nível supremo do poder tributário, separando, deste modo, esse nível, que cabe ao estado, dos outros níveis desse mesmo poder, que cabem às regiões ou outras estruturas de descentração estadual. O primeiro, é um poder tributário soberano, um poder tributário qualificado, que traduz a competência para criar, modificar ou extinguir impostos a título originário e sem outros limites senão os decorrentes da constituição; o segundo, é um poder tributário autonómico ou local, a exercer nos termos da constituição e da lei se for originário, ou só nos termos da lei se for meramente derivado. Nesta conformidade, a grande divisão relativamente ao poder tributário passa pela distinção entre poder soberano e poder autonómico, podendo este ser originário ou derivado¹⁹.

¹⁸ Como claramente resulta do que acabamos de dizer, a soberania não se limita à função legislativa, pois soberanas são também a função política ou “governamental” (isto é, aquele segmento da função executiva que se concretiza na execução directa da constituição e já não aqueloutra parcela da mesma que se consubstancia na execução da lei - a função administrativa) e a função jurisdicional, esta enquanto detém a “competência sobre a sua própria competência”, recusando a aplicação de leis e actos políticos (ou “de governo”) que sejam juridicamente inexistentes, em virtude de provirem dum órgão incompetente ou de terem sido editados com o desrespeito de normas essenciais de processo ou forma, ou ainda na medida em que integre a justiça constitucional (que, entre nós, numa tradição republicana, iniciada em 1911, cabe a todos os tribunais em articulação - após a revisão de 1982 da actual Constituição - com o Tribunal Constitucional). Só tendo isto presente, se compreende o rigoroso alcance da expressão “órgãos de soberania”, introduzida pela Constituição de 1911 em simultâneo com a instauração de uma justiça constitucional a cargo de todos os tribunais (art. 63º), e a enumeração dos mesmos contida nos arts. 6º da Constituição de 1911, 71º da Constituição de 1933 e 113º, nº 1, da Constituição de 1976. Assim, nem todas as funções levadas a cabo pelo “poder executivo” e pelo “poder judicial” apresentam carácter soberano. Neste sentido, v. AFONSO QUEIRÓ, “Actos de Governo e contencioso de anulação”, *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*, XLV(1969), p. 1 e ss (15 e 24 e s). Acrescente-se que não deixa de ser algo paradoxal que tenha sido a constituição mais democrático-parlamentar e com maior influência jacobina da nossa história constitucional que introduziu (de resto, ao que julgamos, em todo o espaço europeu) o *controlo judicial* da constitucionalidade das leis.

¹⁹ Esquemmatizando, podemos ordenar o poder tributário dividindo-o em poder tributário soberano (estadual) e poder tributário autonómico (regional ou local), sendo aquele necessariamente originário, e podendo este ser quer originário, quer derivado.

Significa isto que, num estado unitário como o Estado Português, o poder tributário soberano cabe exclusivamente ao órgão de soberania do estado com competência legislativa primária, o qual, por força da reserva de lei fiscal, há-de ser sempre, ao menos num primeiro momento, a Assembleia da República²⁰.

2. A distribuição do poder tributário em Portugal

Vejam agora como se distribui o poder tributário em Portugal. Pois bem, a tal propósito, é de começar por dizer que, entre nós, sempre se aceitou, ao longo do estado constitucional²¹, que os entes territoriais menores, *maxime* os municípios, fossem titulares de uma pequena parcela do poder tributário em termos de poder originário ou, como foi a regra, em termos de poder derivado.

Como poder tributário originário estava configurado na Constituição de 1822 que atribua às câmaras municipais, para além da competência tributária para “repartir a contribuição directa pelos moradores dos concelhos” (art. 223º, VI), a competência para “cobrar e despende os rendimentos do concelho e bem assim as fintas que, na falta deles, poderão impor aos moradores na forma que a lei determinar” (art. 223º, VII).

Com efeito, constituindo tradicionalmente as “fintas” impostos extraordinários a lançar pelos municípios sobre os respectivos munícipes na proporção da sua fortuna, para fazer face a despesas de natureza extraordinária (por via de regra, obras públicas municipais), que não podiam ser cobertas pelos rendimentos (ou receitas, como dizemos hoje) ordinários, a sua manutenção

²⁰ Quanto aos estados com estrutura federal, o problema da soberania continua longe de um solução aceite pela generalidade dos autores. Assim e reportando-nos à Alemanha, podemos dizer que a três se reconduzem as respostas dadas: a que atribui a soberania aos *Länder*, que a partilhariam com a Federação ou com a Federação e o Estado Central (neste último sentido vai a chamada *Dreigliedrigkeitstheorie*); a que considera ser da própria natureza do estado federal ficar a questão da soberania entre a Federação e os estados federados por resolver (R. ZIPPELIUS); a que recusa qualquer soberania aos estados federados (P. DAGTOGLOU e A. RANDELZHOFFER).

²¹ Pois a absorção dos poderes municipais pelo Estado no nosso país apenas se efectivou com o célebre Decreto de Mouzinho da Silveira, de 12 de Abril de 1832. Para maiores desenvolvimentos relativamente às ideias de soberania e de soberania fiscal v.o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 1998, reimp. de 2004, p. 290 e ss.

expressa na primeira Constituição Portuguesa não pode deixar de significar a continuação, quanto a esse vector, do poder tributário municipal, que vem dos tempos medievais. Trata-se pois de um poder impositivo directamente conferido pela constituição, a ser exercido nos termos da lei.

Tirando, porém, essa hipótese, nenhuma das outras constituições portuguesas previu a atribuição de poder tributário às autarquias, remetendo para a lei as atribuições em geral das autarquias locais, como o faziam os arts. 139º da Carta Constitucional (de 1826) e 130º da Constituição de 1838 ou, mais especificamente, a autonomia financeira dos corpos administrativos como previam os arts. 66º da Constituição de 1911 e 130º da Constituição de 1933.

Todavia, no respeitante a esta última Constituição, não podemos deixar de ter em consideração o que ela prescrevia no art. 131º ao estabelecer que: “os regimes tributários das autarquias locais serão estabelecidos por forma que não seja prejudicada a organização fiscal ou a unidade financeira do Estado, nem dificultada a circulação dos produtos e mercadorias entre as circunscrições do país”. Uma disposição que, em nosso entender, abria a porta para o legislador conferir poder tributário às autarquias locais em termos relativamente amplos, em termos cujos limites constitucionais eram apenas os de não prejudicar a organização fiscal ou a unidade financeira do estado, por um lado, e a livre circulação de produtos e mercadorias, por outro.

Porém, não obstante este preceito, prevaleceu na realidade constitucional um centralismo administrativo pouco consentâneo com um amplo poder tributário local²². Por isso, este continuou a ser idêntico ao que as

²² Pois, embora a Constituição, que em numerosos aspectos seguiu a Constituição de Weimar, pudesse ter suportado uma administração autárquica verdadeiramente descentralizada, o certo é que nesse, como em muitos outros domínios, se forjou uma realidade constitucional moldada pela legislação ordinária própria de um Estado autoritário que, ao fim e ao cabo, pouco tinha a ver com o texto da Constituição. Relativamente aos outros domínios, podemos indicar: os direitos fundamentais que, não obstante estarem contemplados num amplo catálogo constante do art. 8º da Constituição, viram a sua efectiva aplicação fortemente restringida quando não mesmo inteiramente bloqueada pelo legislador ordinário; o sistema de governo que, embora no texto da Constituição fosse no sentido de um sistema presidencialista, na prática evoluiu para o que Marcello Caetano designou por *presidencialismo do primeiro ministro*; enfim, o controlo da constitucionalidade das leis, introduzido pela Constituição de 1911 e confiado a todos os tribunais segundo o modelo americano da *judicial review of legislation*, não funcionou. Daí que parte significativa da doutrina a qualificasse de “constituição nominal” – v., por todos, GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 6ª ed., Almedina, Coimbra, 2002, p. 178 e ss.

autarquias locais tradicionalmente já tinham ao abrigo dos sucessivos códigos administrativos porque se regeu a administração local, não tendo, no concenente a tal aspecto, qualquer expressão a sequência alternada de códigos centralizadores/códigos descentralizadores, que marcou a sucessão dos códigos administrativos²³, sobretudo no último quartel do século XIX. O que bem se compreende, se tivermos em conta que a referida sequência teve a ver com as concepções mais centralistas ou mais descentralizadores das forças políticas que (em virtude de eleições ou de golpes de estado mais ou menos palacianos) foram incumbidas de formar governo, bem como o facto de a concretização da autonomia local, embora exija autonomia financeira, não implica necessariamente a existência de um poder tributário autárquico.

Na tradição, a que acabamos de fazer referência se integrou a actual Constituição, que não previu a atribuição de qualquer poder tributário às autarquias locais, não obstante o entendimento autonómico que delas perfilhou, nem, na sua primeira versão, às então criadas regiões autónomas dos Açores e da Madeira. Com efeito, no que às primeiras diz respeito, a Constituição limitava-se a impor ao legislador, por um lado, o respeito pela autonomia financeira das autarquias locais (art. 240º) e, por outro, a participação dos municípios, em termos a definir por lei, nas receitas dos impostos directos (art. 254º).

Donde se concluía que a Constituição não conferia qualquer poder tributário às autarquias locais, embora não impedisse o legislador de lhes conceder algum poder tributário, interpretando-se assim a *reserva parlamentar* relativa aos impostos constante dos (agora) arts. 165º, nº 1, al. i), e 103º, nº 2, em termos de a compatibilizar com o *princípio da autonomia local*²⁴. E assim o entendeu o legislador, o qual, mantendo neste domínio a tradição, continuou a atribuir às autarquias locais, constituídas pelos municípios, uma pequena parcela de poder tributário.

²³ É de referir que os ditos códigos administrativos, que se foram sucedendo até à Constituição de 1976, não passavam de códigos da administração local, ou melhor, da administração autárquica local.

²⁴ Na altura constantes dos arts. 168º, nº 1, al. i), e 106º, nº 2, da Constituição. Para maiores desenvolvimentos no respeitante ao lugar das comunidades locais na estrutura do Estado Português, v. o nosso estudo "A autonomia local (Alguns aspectos gerais)", número especial do *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra - Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Afonso Rodrigues Queiró*, vol. II, Coimbra, 1993, p. 107 e ss (144 e ss), e em separata, Coimbra, 1990, p. 38 e ss.

O que, com a Revisão Constitucional de 1997 e o aditamento nela feito do n.º 4 ao art. 238.º, passou a ter por base uma clara disposição expressa, em que se prescreve: “as autarquias locais podem dispor de poderes tributários, nos casos e nos termos previstos na lei”. Poder tributário que assim se concretiza em três manifestações: duas positivas e uma negativa. Quanto às manifestações positivas, temos um poder tributário relativo a um imposto principal e um poder tributário relativo a um imposto adicional. O primeiro consubstancia-se no poder de fixação da taxa ou alíquota, pelas assembleias municipais²⁵, do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) relativo aos prédios urbanos, entre 0,4% e 0,8% ou entre 0,2% e 0,5% do valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante se trate de prédios urbanos avaliados pelo sistema anterior ou pelo sistema constante do próprio Código do IMI²⁶.

Por seu turno, o segundo confere aos municípios um poder tributário traduzido no lançamento da chamada *derrama*, a qual, nos termos do n.º 2 do art. 18.º da Lei das Finanças Locais (LFL), pode “ser lançada para reforçar a capacidade financeira ou no âmbito da celebração de contratos de reequilíbrio financeiro” dos municípios. A derrama tem como característica constituir um imposto que se apresenta na forma financeira dum adicional, cujo montante pode ir até 10% da colecta do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) incidente sobre as empresas. Trata-se, assim, de um adicional sobre IRC dos contribuintes que estão sujeitos à taxa ou alíquota de 25%, o que tem como consequência poder a taxa ou alíquota efectiva da tributação das empresas colectivas ser elevada até 27,5%.

Por seu lado, no respeitante à manifestação negativa do poder tributário dos municípios, traduz-se a mesma em as assembleias municipais concederem, nos termos do n.º 4 do art. 4.º da LFL, benefícios fiscais relativamente aos impostos a cuja receita tenham direito e que constituam contrapartida de fixação de projectos de investimentos de especial interesse para o desenvolvimento do município.

²⁵ Que constituem os órgãos deliberativos dos municípios, sendo as câmaras municipais, e de algum modo os presidentes destas, os órgãos executivos.

²⁶ Código esse que entrou em vigor em 2003. Refira-se que, ao lado desse IMI urbano, cuja taxa ou alíquota é estabelecida nos termos acabados de aludir, temos também o IMI rústico, incidente sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos (que são os prédios não considerados urbanos), cuja taxa ou alíquota é de 0,8% e está fixada no próprio Código do IMI.

Por quanto vimos de dizer, facilmente se conclui que o poder tributário das autarquias locais se reconduz ao poder dos municípios para fixar a taxa ou alíquota do IMI (poder tributário *normal*) e de lançar derramas sobre o IRC e conceder benefícios fiscais (poder tributário *excepcional*)²⁷. Muito embora, devamos acrescentar que, na nova Lei das Finanças Locais, em vias de aprovação, está prevista a atribuição aos municípios de uma parcela 5% do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) incidente sobre os sujeitos passivos residentes na respectiva circunscrição territorial Parcela essa que a respectiva assembleia municipal pode reduzir a 4%, 3% ou 2%, atribuindo assim e conseqüentemente aos sujeitos passivos o correspondente benefício fiscal.

Diferentemente, do que vimos para as autarquias locais, se passam as coisas no referente às regiões autónomas dos Açores e da Madeira. Com efeito, segundo as al.s *i*) e *j*) do n.º 1 do art. 227.º da Constituição, estas, para além de disporem, “nos termos da lei de finanças das regiões autónomas, das receitas fiscais nelas cobradas ou geradas”, exercem, “nos termos da lei, de poder tributário próprio, bem como adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais, nos termos de lei-quadro da Assembleia da República”.

No concernente ao poder tributário das regiões autónomas, é de referir que o seu exercício está dependente de uma intervenção do legislador nacional, da Assembleia da República. Uma intervenção específica a concretizar em lei ou decreto-lei autorizado, no respeitante ao exercício do poder tributário próprio regional, para criar impostos regionais ou estabelecer a sua disciplina *essencial*. E de uma intervenção geral, que desenhe o quadro da normação regional, a consubstanciar em lei-quadro da Assembleia da República, constituída pela Lei das Finanças Regionais Autónomas, no referente à adaptação regional do sistema fiscal nacional, ou seja, à regionalização de impostos nacionais.

Mas, para além desta divisão a jusante, o poder tributário também se encontra, a seu modo, dividido a montante do Estado, em consequência da integração europeia. Pois a União Europeia dispõe de um significativo poder

²⁷ Para maiores desenvolvimentos, v. o nosso estudo “El régimen de las haciendas locales en Portugal”, em GABRIEL CASADO OLLERO (Coord.), *La Financiación de los Municipios. Experiencias Comparadas*, Dyckinson, Madrid, 2005, p. 625 e ss.

tributário em que se distinguem claramente dois planos: um que respeita aos impostos próprios da União, como são o imposto sobre as remunerações dos funcionários comunitários, os direitos aduaneiros da pauta aduaneira comum e os montantes compensatórios agrícolas (impostos extrafiscais integrados na PAC); outro relativo aos impostos nacionais que são objecto de harmonização fiscal comunitária, a qual, se bem que incida por via de regra e mais incisivamente sobre a tributação indirecta (IVA e impostos especiais sobre o consumo), também vem tendo por objecto a tributação directa das sociedades, harmonização que é expressão da existência de um domínio de poder tributário partilhado entre os Estados e a União Europeia²⁸.

De divisão vertical do poder tributário ainda podemos, de certo modo, falar no respeitante à distribuição que a Constituição Portuguesa faz desse poder entre a Assembleia da República e o Governo, se bem que aqui nos situemos num outro plano — no plano, que podemos designar interorgânico, entre órgãos de soberania —, os quais, globalmente considerados, estão numa relação de carácter horizontal e não numa relação de supra/infra-ordenação²⁹. Todavia, tendo em conta que a Assembleia da República dispõe de reserva relativa do poder tributário, podendo o Governo exercê-lo apenas se estiver munido de autorização legislativa, concedida mediante lei de autorização comum (n.ºs 2 a 4 do art. 165.º) ou através da lei do orçamento (n.º 5 do art. 165.º)³⁰, bem podemos concluir que, no domínio em causa (como em todos os domínios da reserva relativa da Assembleia da República), há, de facto, uma certa supra/infra-ordenação entre a Assembleia da República e o Governo³¹.

Isto naturalmente em termos técnico-formais, uma vez que, em termos verdadeiramente substanciais, se assiste, ao invés e desde há muito tempo, à crescente “governamentalização” do domínio dos impostos³².

²⁸ V., quanto a este domínio, *infra*, ponto II.3.

²⁹ Um aspecto que deve ser considerado no quadro do particular sistema da Constituição Portuguesa, que seguindo uma tradição que remonta a 1945, confere poder legislativo normal ao Governo em concorrência com o da Assembleia da República, fora das matérias a esta reservadas em termos absolutos (matérias do art. 164.º) ou em termos relativos (matérias do art. 165.º).

³⁰ Preceito em que se estabelece um regime especial para autorizações legislativas constantes da Lei do Orçamento.

³¹ Para maiores desenvolvimentos relativamente à distribuição do poder tributário em Portugal, v. o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, p. 305 e ss.

³² Sobre a mencionada “governamentalização” das matérias fiscais, v. o nosso estudo “A constituição fiscal de 1976, sua evolução e seus desafios”, em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, p. 121 e ss (139 e ss).

II. A soberania fiscal e a integração europeia

Mas o mais importante desafio ao actual poder fiscal dos estados, tem a ver com a integração europeia e as exigências que coloca em sede de harmonização fiscal. Exigências que, se em relação à tributação indirecta, atingiram um razoável grau de satisfação, sobretudo no que respeita ao IVA, já em relação à tributação directa, a harmonização está longe de dar os passos consentâneos com a dinâmica da integração comunitária.

Uma situação que tem conduzido a uma crescente harmonização fiscal por caminhos alternativos nem sempre recomendáveis, entre os quais, embora sobressaia, pela sua indiscutível importância, a harmonização fiscal negativa levada a cabo pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE), também se conta a crescente fuga para o *soft law* e a harmonização fiscal que vem sendo engendrada pelo mercado tendencialmente globalizado³³. O que tem como a consequência que, enquanto os Estados membros impedem nos órgãos legislativos da União a harmonização fiscal positiva, o Tribunal de Justiça e as outras referidas vias de harmonização fiscal caminham, de algum modo, no sentido do desmantelamento dos sistemas fiscais nacionais. Daí que as insuficiências da harmonização fiscal europeia venham conduzido quer ao aparecimento e consolidação de uma situação já baptizada de “*european taxation without european representation*”, quer a uma estranha construção europeia, em que inclusive se pode possibilitar o boicote, por via fiscal, da União Económica e Monetária (UEM)³⁴.

1. Referência à evolução da integração fiscal comunitária

Como acontece em sede da integração em geral, também em sede da integração fiscal se fala em harmonização. Harmonização fiscal num sentido amplo, o qual integra diversos níveis e se concretiza através de diversas vias ou formas.

³³ Cf. FRANCISCO M. CARRASCO GONZÁLEZ, *El Principio Democrático de Autoimposición en la Producción Normativa de la Union Europea*, Tirant lo Blanc, Valencia, 2005, esp. p. 188 e ss.

³⁴ Sobre estes aspectos v. o nosso texto “A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização económicas”, em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, p. 183 e ss (192 e ss), e o nosso *Direito Fiscal*, 4ª ed., Almedina, Coimbra, 2006, p. 184 e ss.

Assim e quanto aos *níveis*, embora o Tratado de Roma e a legislação comunitária em geral utilize de maneira bastante indistinta os termos coordenação, aproximação e harmonização (que se contraporiam ao de unificação ou uniformização) costuma a doutrina distinguir diversas situações.

1) A (*mera*) *coordenação* (ou *coordenação de políticas*) que, segundo uma parte significativa de autores, operaria apenas ao nível das políticas dos Estados membros, isto é, ao nível da cooperação por via política, tendo por objecto não actos de legislação ou outros actos normativos nacionais, mas o exercício do poder político ou “governamental” num determinado sector. Porém, na medida em que, como defendem alguns autores, a coordenação abarque também a coordenação de legislações, ela situa-se ao nível da cooperação jurídica internacional dos estados e concretiza-se através de convenções ou mesmo de directivas em termos idênticos aos da aproximação de legislações.

2) A *aproximação de legislações* (ou a *coordenação de legislações* ou a *mera coordenação de legislações*) que se localiza ao nível da cooperação jurídica internacional dos estados, em que se procura formar uma base comum de princípios e regras, de maneira a que não só as soluções, mas também os próprios direitos nacionais se tornem, senão idênticos, pelo menos, similares, o que é levado a cabo através de convenções ou mesmo de directivas.

3) A *harmonização stricto sensu* ou a *harmonização tout court* das legislações, em que se procede à erradicação das disparidades existentes entre as legislações nacionais de modo a chegar a soluções idênticas, sem limitar, contudo, o exercício da competência legislativa nacional, o que pressupõe um leque mais alargado de instrumentos, em que se contam, embora excepcionalmente, os próprios regulamentos comunitários.

4) A da *unificação* ou *uniformização* que, envolvendo a eliminação total das disparidades, tem nos regulamentos comunitários o seu instrumento paradigmático e o alcance de um abrir mão de parcelas significativas da soberania fiscal dos estados³⁵.

³⁵ Sobre os níveis da harmonização fiscal, v., por todos, MANUEL PIRES, “Harmonização fiscal face à internacionalização da economia: experiências recentes”, em *A Internacionalização da Economia e a Fiscalidade*, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1993, p. 11 e ss; GABRIELA PINHEIRO, *A Fiscalidade Directa na União Europeia*, UCP, Porto, 1998, p. 53 e ss, e JOAN HORTALÁ/Franco ROCCATAGLIATA, “La evolución del ordenamiento tributario europeo:

O que nos leva à conclusão de que a harmonização fiscal representa a solução racional de compromisso entre a necessidade de eliminar as disparidades fiscais existentes entre os Estados membros e a salvaguarda da autonomia destes em sede da sua competência legislativa ou jurisdicional. Uma solução em que o doseamento da componente nacional e da componente supranacional varia consoante o nível de harmonização concretizado.

Por seu turno, quanto às *vias* ou *meios* de harmonização fiscal, podemos dizer que a harmonização pode ser: 1) uma *harmonização jurídica*, quando levada a cabo por instrumentos jurídicos, em que temos, de um lado, a harmonização positiva ou legislativa, que é realizada através de regulamentos, directivas, recomendações, decisões ou convenções, e, de outro, a harmonização negativa ou jurisprudencial, concretizada nas decisões do TJCE; 2) uma *harmonização política*, quando é levada a cabo através de instrumentos políticos como são os códigos de conduta (ou de outros instrumentos com idêntico alcance), de que é exemplo o Código de Conduta relativo à fiscalidade das empresas³⁶.

Importante a este respeito é assinalar que a harmonização fiscal não se limita à tributação do consumo, muito embora tenha sido neste sector, por ser mais relevante para o estabelecimento e funcionamento do mercado interno, que atingiu um grau de concretização e desenvolvimento sem paralelo, sobretudo no respeitante ao IVA. Um imposto geral sobre o consumo exigido pela União, no qual temos diversos domínios de verdadeira uniformização como a que ocorre em sede da incidência e da taxa ou alíquota normal mínima (que é de 15%)³⁷.

entre la armonización y la subsidiariedad", *Revista Euroamericana de Estudios Tributarios*, 5/2000, p. 65 e ss, e ARMANDO MIRANDA PÉREZ, *La No Discriminación Fiscal en los Ámbitos Internacional y Comunitario*, Barcelona, 2005, p. 245 e ss.

³⁶ Não confundir os tipos da harmonização fiscal baseados nos níveis ou graus de harmonização ou nas vias ou formas de harmonização, referenciados no texto, dos tipos de harmonização fiscal baseados nas causas que levam os estados a essa harmonização, em que temos: 1) a harmonização fiscal espontânea ou harmonização fiscal pelo mercado (também, por vezes, dita coordenação fiscal ou mera coordenação fiscal, embora, pelo que dizemos no texto, estas designações sejam de evitar), que tem uma causa próxima económica e na qual há que distinguir ainda a causada pela concorrência fiscal benéfica da causada pela concorrência fiscal prejudicial; 2) a harmonização fiscal centralizada ou harmonização fiscal pelo estado, que tem uma causa próxima política. V. o que dizemos *infra*, no ponto II.4.

³⁷ Sobre a harmonização em sede do IVA, v. XAVIER DE BASTO, *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa, 1991; ABEL

Uma harmonização que não surpreende dado o disposto nos arts. 90º a 93º do Tratado de Roma (TCE) relativos à tributação indirecta. Preceitos que se explicam pelo facto de a harmonização fiscal não constituir um fim em si mesmo, mas um meio para eliminar os obstáculos à livre circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais dentro da Comunidade, e por, numa certa perspectiva, só os impostos indirectos, porque componentes do preço dos bens e serviços, constituírem obstáculo à referida livre circulação.

Todavia, a ausência de preceitos no TCE, no respeitante à tributação directa, não impediu de todo a harmonização desta. Uma harmonização que, descontadas as medidas tomadas nos inícios dos anos noventa do século passado (respeitantes sobretudo a fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções de sociedades, ao regime de distribuição de lucros entre sociedades afiliadas e sociedades mães e à correcção de lucros de empresas associadas), ou as adoptadas mais recentemente (relativas à tributação da poupança, isto é, dos juros pagos a pessoas singulares ou dos juros e ao regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e *royalties* entre sociedades associadas³⁸), tem sido levada a cabo pelo TJCE³⁹.

Uma harmonização jurisdicional da tributação directa que começou, de resto, antes de ela constituir preocupação dos órgãos legislativos da Comunidade, pois começou a afirmar-se com a consolidação do mercado interno através do Acto Único Europeu de 1986. Na verdade, a partir deste instrumento, o Tribunal de Justiça começou a projectar sobre a tributação directa dos Estados membros as exigências do princípio da não discriminação em razão da nacionalidade, constante do actual art. 12.º do TCE⁴⁰, retirando

LAUREANO, *Discriminação Inversa na Comunidade Europeia (O Desfavorecimento dos Próprios Nacionais na Tributação Indirecta)*, Quid Iuris, Lisboa, 1997; CLOTILDE CELORICO PALMA, *O IVA e o Mercado Interno. Reflexões sobre o Regime Transitório*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa, 1998, e JESÚS SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, "No discriminación fiscal y fiscalidad indirecta en la Unión Europea", *Revista Euroamericana de Estudios Tributarios*, 5/2000, p. 175 e ss. Para a harmonização em sede dos impostos especiais de consumo, v., por todos, SÉRGIO VASQUES, *Os Impostos Especiais de Consumo*, Almedina, Coimbra, 2001.

³⁸ Constantes, respectivamente, da Directiva 2003/48/CE e da Directiva 2003/49/CE.

³⁹ V., para estas e outras medidas, GABRIELA PINEHIRO, *A Fiscalidade Directa na União Europeia*, p. 122 e ss, e, para a acção do TJCE, PATRÍCIA NOIRET CUNHA, *A Tributação Directa na Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006.

⁴⁰ E nos demais preceitos que, a seu modo, constituem expressão deste princípio, como são, designadamente, os arts. 18º (livre circulação de pessoas), 23º (livre circulação de

daí diversas e importantes limitações ao poder tributário dos Estados membros⁴¹.

2. As insuficiências da harmonização fiscal comunitária

Mas, perante o estado actual da harmonização fiscal na União, impõe-se chamar a atenção para o seu fraco avanço. Com efeito, ao contrário do que seria de esperar, tendo em conta os avanços da construção da União Europeia em sede política, económica e monetária, com expressão superlativa na adopção da moeda única, no domínio fiscal não se avançou muito⁴².

Designadamente em sede da tributação das empresas e da tributação dos rendimentos proporcionados pelas instituições e pelos produtos financeiros, os avanços da harmonização fiscal continuam a ser muito modestos ou a seguir as vias pouco recomendáveis da harmonização fiscal negativa, do *soft law* ou da harmonização forçada pelo mercado. O que se fica a dever ao verdadeiro bloqueio dos órgãos legislativos da União no domínio fiscal decorrente sobretudo da manutenção da regra da unanimidade em matéria fiscal, manutenção para a qual concorreu, de resto, a perda dos instrumentos de política monetária e cambial e a forte limitação da política fiscal dos Estados membros.

Pois compreende-se que os Estados, que abriram mão da política monetária e cambial, se refugiem na soberania fiscal que sobra, agarrando-

mercadorias), 39º (livre circulação de trabalhadores), 43º (proibição de restrições à liberdade de estabelecimento), 50º (proibição de restrições à liberdade de prestação de serviços) e 56º (proibição de restrições à liberdade de circulação de capitais) do TCE.

⁴¹ V. a análise deste aspecto em F. A. GARCIA PRATS, *Imposición Directa, no Discriminación y Derecho Comunitario*, Tecnos, Madrid, 1998; TEODORO CORDÓN/MANUEL GUTIÉRREZ, "La libetad de movimiento de factores productivos en la Unión Europea. Los principios de libre establecimiento y no discriminación", e ADOLFO J. MARTÍN JIMENEZ, "La armonización de la imposición directa en las uniones económicas: lecciones desde la Unión Europea", na *Revista Euroamericana de Estudios Tributarios*, 5/2000, respectivamente, p. 139 e ss e p. 219 e ss, e PASQUALE PISTONE, "Il credito per le imposte estere ed il diritto comunitario: la Corte di Giustizia non convince" *Revista de Direito Tributario*, 79, p. 87 e ss. Sobre a harmonização fiscal em sede da tributação directa, v. GABRIELA PENHEIRO, *A Fiscalidade Directa na união Europeia*, e GIOVANNI ROLLE, "Mercato interno e fiscalità diretta nel Trattato di Roma e nelle recenti iniziative della Commissione Europea", *Diritto e Pratica Tributaria*, LXX, 1999/2, parte III, p. 5 e ss.

⁴² Para a união económica e monetária, v. E. PAZ FERREIRA, *União Económica e Monetária – Um Guia de Estudo*, Quid Iuris, Lisboa, 1999, e CARLOS LARANJEIRO, *Lições de Integração Monetária Europeia*, Almedina, Coimbra, 2000.

se ao poder que lhes resta concretizado na regra da unanimidade em sede da adopção de medidas fiscais, o que lhes proporciona um efectivo direito de veto nesse domínio. Assim como se compreende que sejam muito cautelosos na aceitação de novas áreas de harmonização fiscal ou de aprofundamento das áreas já existentes.

Para além do facto de a política fiscal dos países comunitários já comportar importantes limitações decorrentes das *binding rules* de Maastricht traduzidas em o défice orçamental não poder ultrapassar os 3% do PIB e a dívida pública não poder ultrapassar os 60% do PIB⁴³. Limitações essas que há que considerar no quadro do Pacto de Estabilidade e Crescimento, adoptado no Conselho de Amsterdão em 1997⁴⁴, que veio estabelecer para os Estados da UEM, como objectivo de médio prazo, a execução de orçamentos equilibrados ou excedentários, criando um mecanismo de alerta rápido para as situações em que possa surgir um risco de défice excessivo⁴⁵.

Mas compreender as razões deste *status quo*, não significa aceitar as suas consequências. Pois isso implica que a harmonização fiscal fique nas mãos do TJCE, se limite a instrumentos essencialmente políticos, como são os que se materializam no chamado *soft law*, ou passe, em virtude da concorrência fiscal entre os Estados, basicamente pelas mãos do mercado, o que conduzirá a um abaixamento das taxas ou alíquotas de tributação das empresas, sem que se eliminem as diferenças que assim se mantêm ou até se acentuam em cada um dos cada vez mais labirínticos sistemas fiscais nacionais.

⁴³ Nos termos do art. 1º do Protocolo sobre o Procedimento relativo aos Défices Excessivos para que remete o art. 104º do Tratado da Comunidade Europeia. Limitações essas objecto, de resto, de inúmeras críticas – v., por todos, RUI HENRIQUE ALVES, *Políticas Fiscais Nacionais e União Económica e Monetária na Europa*, 2ª ed., Porto, 2000, 161 e ss. Sobre os limites e constrangimentos da política fiscal nacional no quadro da união económica e monetária, para além do autor e obra acabados de citar, esp. a p. 139 e ss, v. também B. LAFFAN, *The Finances of the European Union*, Macmillan, London, 1997; P. PITTA E CUNHA, “A harmonização da fiscalidade e as exigências da união monetária na Comunidade Europeia”, em *A Fiscalidade dos Anos 90*, Coimbra, 1996, p. 53 e ss, e *De Maastricht a Amsterdão. Problemas da União Monetária Europeia*, Almedina, Coimbra, 1999, p. 122 e ss.

⁴⁴ V. também os Regulamentos (CE) do Conselho nºs 1466/97 e 1467/97, que concretizam o referido Pacto.

⁴⁵ Mecanismo esse que consta do referido Regulamento (CEE) do Conselho nº 1467/97 - cf. CARLOS LARANJEIRO, *Lições de Integração Monetária Europeia*, p. 264 e ss.

O que, para além de nos deixar sem suporte adequado para uma verdadeira política fiscal comunitária⁴⁶, tem consequências nefastas traduzidas, designadamente, na fuga para o *soft law*, na instauração de uma verdadeira “european taxation without european representation” e na estranha construção europeia que concretiza. Uma palavra sobre cada um destes aspectos.

2.1. *A fuga para o “soft law”*. E o primeiro dos problemas enunciados, traduz-se no risco real de, por falta dos consensos necessários ao desenvolvimento da harmonização fiscal positiva, se fugir crescentemente para o *soft law*, uma realidade cada vez mais presente em sede do direito internacional. O que, em sede do direito comunitário, tem expressão em instrumentos dos anos noventa do século passado, primeiramente em duas recomendações (a Recomendação da Comissão sobre o regime fiscal dos rendimentos das pequenas e médias empresas e a Recomendação da Comissão sobre o regime fiscal dos rendimentos obtidos por não residentes num Estado membro distinto do da residência⁴⁷) e, sobretudo, no conhecido *Código de Conduta* relativo à fiscalidade das empresas. Um instrumento de integração comunitária que mais não é do que um instrumento de natureza política, uma espécie de *gentlemen’s agreement* que integra um compromisso político⁴⁸. Daí que, na Resolução do Conselho e dos Representantes dos Governos dos Estados membros que o adoptou, expressamente se sublinhe que “o código de conduta é um compromisso político e que, portanto, não afecta os direitos e obrigações dos Estados membros nem as competências respectivas dos Estados membros e da Comunidade tal como decorrem do Tratado”.

O que significa que a sua interpretação e aplicação não pode ser controlada pelo guardião do direito comunitário, pelo Tribunal de Justiça. O que tem como consequência que o controlo do seu cumprimento seja um mero *controlo político*.

Um controlo que, atenta a sua natureza, pode vir a revelar-se demasiado fraco face aos estados económica e politicamente mais fortes e dema-

⁴⁶ Seja entendida como uma “coordenação comunitária de políticas fiscais nacionais” ou como uma “política fiscal comum” - v. sobre esta temática, RUI HENRIQUE ALVES, *Políticas Fiscais Nacionais e União Económica e Monetária na Europa*, p. 191 e ss.

⁴⁷ A Recomendação 93/390/CE, de 25 de Maio, e a Recomendação 94/79/CE, de 21 de Dezembro.

⁴⁸ GIOVANNI ROLLE, “Mercato interno e fiscalità diretta nel trattato di Roma e nelle recenti iniziative della Commissione Europea”, p. 57 e s., considera que, embora apresente analogias com a “recomendação”, o Código se reconduz à categoria dos “actos atípicos”.

siado forte ou mesmo opressor face aos estados económica e politicamente mais fracos. O que pode conduzir a que este direito, à primeira vista, um *soft law*, se revele, afinal de contas, um *hard law* para os Estados membros mais fracos⁴⁹.

2.2. *A actual "european taxation without european representation"*. Uma outra consequência desta situação é a de a harmonização fiscal se processar inteiramente à margem da velha ideia do autoconsentimento dos impostos, que está na base do moderno estado constitucional.

Desde logo, a harmonização fiscal positiva processa-se através de órgãos que estão longe de representar os contribuintes da União, já que representam os Estados membros, se é que não representam apenas os governos destes. É que, independentemente de saber se a construção europeia e a armadura institucional que a suporta redundam num *deficit* democrático, como é corrente afirmar-se⁵⁰, ou se, pelo contrário, ela representa, afinal de contas, uma mais valia, um *superavit* democrático⁵¹, do que não temos dúvidas é de que a legislação fiscal comunitária, que materializa indiscutivelmente uma transferência de poder tributário dos Estados para a União Europeia⁵² e que tem por fonte um órgão de natureza intergovernamental e por suporte material a burocracia comunitária, está longe de expressar a ideia que passou

⁴⁹ V., neste sentido, A. CARLOS SANTOS e CLOTILDE CELORICO PALMA, "A regulação internacional da concorrência fiscal prejudicial", p. 16 e s.

⁵⁰ V., por todos e por último, A. M. BARBOSA DE MELO, "Legitimidade democrática e legislação governamental na União Europeia", em *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Rogério Soares*, nº 61 da série *Studia Iuridica*, Coimbra, 2001, p. 103 e ss.

⁵¹ Já que a União Europeia é uma estrutura que não substitui com rebaixamento democrático as estruturas nacionais, antes acrescenta mais um nível democrático às estruturas democráticas nacionais. Para uma crítica da construção europeia assente, de um lado, na reprodução a nível da União do constitucionalismo nacional e, de outro, num constitucionalismo centrado exclusivamente no poder estado num momento em que este é ultrapassado pelos mais diversos poderes, v. MIGUEL POIARES MADURO, "O *superavit* democrático europeu", *Análise Social*, vol. XXXV, 158-159, p. 119 e ss. No mesmo sentido parece ir ANTÓNIO C. PEREIRA MENAUT, "Convite ao estudo da constituição da União Europeia", *Revista Jurídica da Universidade Portucalense Infante D. Henrique*, 6, Março de 2001, p. 9 e ss, autor que questiona se é possível crescer em constitucionalismo sem crescer em estatismo. Quanto à necessidade de adopção de uma constituição por parte da União Europeia, a submeter a referendo, v. as avisadas e sábias considerações do filósofo alemão JÜRGEN HABERMAS, "Why Europe needs a Constitution?", *New Left Review*, 11, Setember-October 2001.

⁵² JEAN FRANÇOIS PICARD, "La limitation du pouvoir fiscal liée au développement de la construction européenne", em LÖIC PHILIP (Dir.), *L'Exercice du Pouvoir Financier du Parlement*, Economica, Paris, 1996, p. 49 e ss.

à posteridade na conhecida fórmula “no taxation without representation”.

Ora esta ideia não pode perder-se ou esvaziar-se na transferência do poder tributário dos Estados para a União. Assim, das duas, uma: ou o autoconsentimento dos impostos continua a ser concretizado a nível nacional, nos termos em que tradicionalmente as constituições nacionais o prescrevem, ou é concretizado a nível comunitário em moldes que, naturalmente, não poderão deixar de reflectir as ideias que o constitucionalismo moderno instituiu e nos legou⁵³.

Mas se isto é assim no que concerne à harmonização fiscal positiva, a situação, bem o podemos dizer, agrava-se relativamente à harmonização fiscal levada a cabo pelo Tribunal de Justiça. Pois, para além dos efeitos nefastos que uma tal harmonização fiscal negativa pode vir a causar no respeitante à política económica e monetária da União, é evidente que a crescente eliminação supranacional dos aspectos dos sistemas fiscais nacionais contrários ao direito comunitário é levado a cabo por um órgão cujo carácter democrático é reconhecidamente bem menor do que o dos próprios órgãos legislativos da União⁵⁴.

2.3. *Uma estranha construção europeia.* Daí que a actual harmonização fiscal comunitária ou, numa outra perspectiva, a falta dela, tenha uma outra consequência gravosa para a construção europeia. Traduz-se ela, de um lado, no risco de boicote da UEM e, de outro, no estranho papel federalizador que neste domínio cabe ao TJCE.

Na verdade, a política económica e monetária, ditada pelo Banco Central Europeu (BCE), pode correr o risco de ser boicotada pela política fiscal dos Estados membros da UEM, sobretudo dos estados membros economicamente mais poderosos. Pois, enquanto a política do BCE pode ir num determinado sentido, a política fiscal dos Estados, mormente em sede do imposto sobre as empresas, pode ir noutro sentido.

⁵³ Para a necessidade de respeitar o princípio democrático do autoconsentimento dos impostos por parte do legislador comunitário, v. o interessante livro já citado de FRANCISCO M. CARRASCO GONZÁLEZ, *El Principio Democrático de Autoimposición en la Producción Normativa de la Unión Europea*.

⁵⁴ V. FRANS VANISTENDAEL, “Redistribution of tax law-making power in EMU?”, *EC Tax Review*, 1998-2, p. 74 e ss, e “No european taxation without european representation”, *Idem*, 2000-3, p. 142 e ss.

Assim, por exemplo, pode acontecer que, enquanto o BCE aumenta ou reduz as taxas de juros para valorizar o *euro* face ao *dollar* e ao *yen*, os Estados baixem as taxas ou alíquotas do imposto sobre as sociedades ou estabeleçam generosos sistemas de incentivos fiscais. O que pode ter como resultado a coerência e eficiência das medidas de política económica e monetária do BCE serem reduzidas ou mesmo praticamente anuladas.

De outro lado, face à inacção dos órgãos políticos e legislativos da União e ao conseqüente protagonismo harmonizador do TJCE, não podemos deixar de considerar que, pelo menos no domínio dos impostos, nos deparamos com uma estranha construção europeia. É que o órgão tipicamente federalizador, o TJCE, em vez de contribuir para a construção do sistema fiscal da União, limita-se a destruir segmentos dos sistemas fiscais nacionais⁵⁵.

Destruição essa que se fica a dever tanto à falta de legislação que harmonize pela positiva os sistemas fiscais nacionais, como ao facto de, a essa acção do TJCE sobre os sistemas fiscais nacionais, não se seguir a construção de um sistema comunitário pelos competentes órgãos políticos e legislativos. Ora, como é óbvio, não pode erguer-se um sistema fiscal supranacional tendo por base apenas a contínua e crescente demolição dos aspectos dos sistemas fiscais nacionais que se revelem incompatíveis com o direito comunitário⁵⁶.

Realidades que suportam, a nosso ver, uma expressão ampliada do paradoxo fiscal de *Frans Vanistendael*, segundo o qual a hesitação dos Estados na atribuição de mais competências fiscais à União Europeia tem-se

⁵⁵ Para uma confirmação do que dizemos no texto, v., em relação ao sistema fiscal português e entre outros, os seguintes acórdãos do TJCE, que concluíram pela incompatibilidade do direito português como direito comunitário: de 08-06-2000 - incompatibilidade comunitária do imposto sucessório pago por avença relativo a dividendos pagos por sociedades filhas portuguesas a sociedades mães de outros Estados membros; de 26-09-2000 e de 21-06-2001 - incompatibilidade comunitária das taxas de registo pagas em aumento de capital ao Registo Nacional de Pessoas Colectivas; 29-09-2000, - incompatibilidade comunitária dos emolumentos notariais pagos pela reunião de capitais; de 22-02-2001 - incompatibilidade comunitária do Imposto Automóvel pago pelos automóveis provenientes da União Europeia; de 06-03-2001 - incompatibilidade comunitária das taxas incidentes sobre voos internacionais por serem de montante superior às dos voos domésticos; de 08-03-2001 - incompatibilidade comunitária da aplicação da taxa ou alíquota reduzida de IVA de 5% a aparelhos, máquinas e equipamentos destinados ao aproveitamento de energias alternativas e a utensílios e alfaias agrícolas.

⁵⁶ O que nos revela o estranho papel "federalizador" que, num tal contexto, o TJCE acaba por desempenhar, bem diverso do que foi desenvolvido pelo *Supreme Court* norteamericano.

traduzido, de facto, na cedência das mesmas às forças do mercado⁵⁷. Efectivamente, bem podemos dizer que os Estados, ao mesmo tempo que trancam a porta da frente a fim de não abrirem mão de mais competências fiscais a favor da União, descurem totalmente a porta de trás através da qual podem entrar os diversos protagonistas das referidas vias alternativas de harmonização⁵⁸. Paradoxo que assume uma expressão verdadeiramente superlativa se tivermos em conta que, ao mesmo tempo que o mercado fortalece e centraliza o poder das grandes unidades económicas, das grandes empresas transnacionais, os Estados enfraquecem-se e dissolvem-se numa crescente miríade de entidades descentralizadas a jusante ou em estruturas de integração económica e política insuficientemente organizadas a montante.

2.4. *As alterações que se impõem.* Por isso, impõem-se alterações ao *status quo*. Assim é urgente que os mecanismos de decisão comunitária em matéria fiscal sejam profundamente alterados de modo a que permitam a efectiva e atempada tomada de decisões por parte dos *policymakers* europeus. Na verdade, só a (re)activação da harmonização fiscal positiva retirará ao Tribunal de Justiça o activismo e protagonismo fiscais que a inacção dos órgãos legislativos comunitários tem possibilitado.

O que implica, e este é o outro aspecto do problema, que se decida também o que é que, neste domínio, deve ser transferido para o nível europeu. Um aspecto da harmonização fiscal que implica alterações que dizem respeito quer ao *como* ou ao modo de decisão, quer ao *que é que* ou à a matéria fiscal que deverá ser decidida ao nível da União Europeia.

Assim e quanto ao *modo de decisão*, é de referir que a recuperação da ideia do autoconsentimento dos impostos não passa apenas pela abolição da regra da unanimidade em matéria fiscal, uma regra que, estranhamente, não sofreu alteração no Tratado de Nice nem na Constituição Europeia⁵⁹. Essa recuperação implica também um papel activo para os representantes dos contribuintes europeus no parlamento europeu.

⁵⁷ FANS VANISTENDAEL, "The european tax paradox: how less begets more", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 50, p. 531.

⁵⁸ Cf. também FRANCISCO M. CARRASCO GONZÁLEZ, *El Principio Democrático de Autoimposición en la Producción Normativa de la Union Europea*, p. 200 e s.

⁵⁹ Como vamos ver. Cf. o inalterado art. 93º do Tratado de Roma. Uma solução que no essencial se mantém na referida Constituição Europeia (v. os arts. III-62º e III-63º).

Por seu turno, no respeitante ao *que deve ser* decidido a nível europeu, tudo anda à volta da questão da concorrência fiscal entre os estados. Ora, neste domínio, é claro que uma política fiscal comunitária coerente, capaz de suportar a política económica e monetária da União, não exige que esta adquira um poder tributário idêntico ao de que dispõem presentemente os Estados membros, ou mesmo idêntico ao dos estados com estrutura federal, em que há impostos a nível federal.

É que, ao contrário do que se verifica nestes últimos, em que a instituição e manutenção de um equilibrado sistema de pesos e contrapesos (*checks and balances*) na distribuição do poder pelos diversos níveis do governo levou à instituição de impostos a nível federal, na União Europeia pretende-se apenas evitar que os Estados distorçam a concorrência através da definição dos elementos estruturais dos sistemas fiscais tais como a incidência e a taxa ou alíquota dos impostos ou da atribuição de auxílios de Estado por via fiscal⁶⁰.

Por isso, para a União deve ser transferido apenas o poder tributário traduzido no estabelecimento de um *standard* mínimo, constituído por regras que fixem limites no domínio da incidência e das taxas ou alíquotas dos impostos. Um *standard*, para além do qual os Estados manterão inteira liberdade, designadamente para competir fiscalmente entre eles, já que, o que a importa é que essa competição fiscal, que até a um certo patamar pode considerar-se benéfica, não conduza a distorções significativas da concorrência⁶¹.

3. *A soberania fiscal e a "Constituição Europeia"*. Mas, deixando agora esse plano ideal, vejamos como as coisas se perfilham num horizonte temporal mais próximo. Mais especificamente, vejamos o que a proposta de Constituição Europeia veio trazer nesse domínio, o que, podemos adiantar, nos revela uma verdadeira oportunidade perdida. Igualmente nos vamos referir às relações entre a mencionada proposta constitucional e a soberania fiscal nacional, ou seja, mais especificamente, entre o que se estabelece no art. 1-6º da Constituição Europeia e o nº 4 do art. 8º da Constituição Portuguesa, duas disposições que, embora sendo gerais, valem também para a soberania fiscal.

⁶⁰ V. sobre estes, a excelente monografia de A. CARLOS SANTOS, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2003.

⁶¹ V. FRANS VANISTENDAEL, "No european taxation without european representation", p. 143.

3.1. *A oportunidade perdida da Constituição Europeia.* Que a Constituição Europeia não avançou nada em sede do que se costuma designar por “constituição fiscal” encontra-se patente na manutenção, sem qualquer atenuação, da regra da unanimidade em matéria fiscal⁶². De facto, num tal domínio, foram totalmente recusadas as propostas avançadas no sentido de adoptar a regra da maioria qualificada.

Particularmente significativo é, a este respeito, a não consideração da recomendação franco-alemã constante da proposta sobre a *economic governance*, em que estes Estados, reiterando o compromisso anteriormente assumido em Nice, propunham a maioria qualificada do Conselho para as questões fiscais ligadas ao mercado comum, entre as quais se contavam as respeitantes: à prevenção de situações de discriminação, dupla tributação e dupla isenção; à cooperação administrativa; à luta contra a fraude e a evasão fiscal; à eliminação da concorrência fiscal prejudicial. Questões essas que, como é fácil de ver, não têm a ver com o núcleo duro do direito fiscal, mas antes com o que nós designamos por “direito económico fiscal”⁶³ ou com as numerosas obrigações acessórias que actualmente invadem o direito dos impostos⁶⁴.

Daí que, recordando o que escrevemos noutro local, é de sublinhar que, no segmento da “constituição fiscal”, a Constituição Europeia tem mais uma função convencional do que uma função constitucional, sendo mais um tratado do que uma constituição ou, por outras palavras, mais uma constituição de defesa da soberania dos Estados membros do que uma constituição de transferência da soberania estadual para a União.

Por isso, para quem pretenda ver na Constituição Europeia uma nova cidadania, o que não deixará de ser problemático dada a falta de um povo europeu e de uma nação europeia como suporte, não a poderá estender à cidadania fiscal, pois, na medida em que de cidadania fiscal se possa falar, então, em sede dos impostos, a cidadania que existe é a cidadania nacional e mais nenhuma. Isto é, o diálogo dos cidadãos contribuintes é com o respectivo Estado nacional e não com a União Europeia, pois o dever de suportar

⁶² Como escrevemos no citado estudo “Constituição europeia e fiscalidade”.

⁶³ V. sobre o mesmo o nosso livro *Direito Fiscal*, p. 419-441.

⁶⁴ V. em termos mais desenvolvidos, FRANCISCO M. CARRASCO GONZÁLEZ, *El Principio Democrático de Autoimposición en la Producción Normativa de la Unión Europea*, p. 240 e ss.

financeiramente a União tem por titulares basicamente os Estados e não os cidadãos europeus. Por isso mesmo, a Constituição Europeia não constitui qualquer suporte a um Estado fiscal Europeu⁶⁵.

Por conseguinte, na medida em que a Constituição Europeia seja suporte de uma universalização de valores, esta não se estende à área dos impostos, pois, ao rejeitar a instituição de um qualquer Estado fiscal europeu, ainda que larvar, deixa os contribuintes inteiramente nos braços dos Estados membros. Pelo que, a nível fiscal, não existem quaisquer valores, mormente os valores próprios de um Estado fiscal, que possam ser susceptíveis de universalização.

Em suma, o que temos, na Constituição Europeia, do ponto de vista do financiamento da União Europeia é um Estado financeiro que se financia de modo basicamente idêntico ao das organizações internacionais. Ou, por outras palavras, refugiando-se num Estado europeu parasita dos Estados membros, em vez de se assumir como um Estado parasita dos contribuintes, estes não o encaram (ainda) como um Estado, mas, ao fim e ao cabo, fundamentalmente como uma organização internacional⁶⁶.

3.2. *A soberania fiscal na Constituição Europeia e na Constituição Portuguesa.* Mas vejamos também como se articula a soberania fiscal nacional com Constituição Europeia, ou seja, como, mais em geral, se compatibilizam o art. I-6 da Constituição Europeia com o n.º 4 do art. 8.º da Constituição Portuguesa. Começemos, então, pelo teor destes preceitos.

Pois bem, o art. I-6 da Constituição Europeia prescreve:

Art. I-6 (*Direito da União*)

A Constituição e o direito adoptado pelas instituições da União, no exercício das competências que lhe são atribuídas, prevalecem sobre o direito dos estados membros.

⁶⁵ Uma maneira de financiar a União a que sobram naturalmente deficiências, como foi assinalado, logo no início dos Estados Unidos da América por um dos seus mais eloquentes *Founding Fathers*, ALEXANDER HAMILTON, "Acerca do poder geral de tributação", *O Federalista* n.º 30, em ALEXANDER HAMILTON/JAMES MADISON/JOHN JAY, *O Federalista*, Tradução, Introdução e Notas de Veriato Soromenho Marques e João C. S. Duarte, Edições Colibri, Lisboa, 2003, p. 193 e ss.

⁶⁶ Sobre o carácter parasita do Estado fiscal como marca de contraste deste tipo de Estado, v. o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, p. 203.

Por seu lado, o n.º 4.º do art. 8.º da Constituição Portuguesa, aditado pela Revisão Constitucional de 2004, dispõe o seguinte:

Art. 8.º (*Direito Internacional*)

.....

4. *As disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, serão aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático.*

.....

O que significa que não há uma prevalência total do direito comunitário sobre o direito português, mesmo que este se apresente como direito ordinário, pois as disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições serão aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, mas com a ressalva do *respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático*. Princípios esses que, naturalmente, não coincidem, nomeadamente, com os integrantes da expressão de direito comunitário “comunidade de direito”.

Pelo que a remissão, que esse preceito constitucional faz para o direito da União, acaba por ser uma remissão parcial, excluindo dela aquele núcleo essencial que há que preservar face ao direito comunitário. O que conduz a que se ponha o problema de saber se, levantada uma questão num tribunal português relativa à compatibilidade do direito comunitário com a Constituição⁶⁷, este pode concluir pela inaplicabilidade do direito comunitário por violação dos “princípios fundamentais do Estado de direito democrático”, ou se há lugar a reenvio prejudicial para o TJCE. Ou seja, se deve esse tribunal ou o Tribunal Constitucional (para o qual não poderá deixar de haver recurso, nos termos em que para ele há recurso obrigatório) reenviar a questão para o TJCE.

⁶⁷ O que pode ocorrer, em virtude de o sistema português de controlo concreto da constitucionalidade ser um sistema misto, que combina a competência de todos os tribunais, segundo o sistema da *judicial review of legislation*, que assim têm a primeira (e a segunda ou mesmo a terceira) palavra sobre a inconstitucionalidade das leis, com a existência do Tribunal Constitucional, que tem o monopólio da última palavra.

Segundo alguns autores, como *Miguel Galvão Teles*, levantada perante um tribunal português a questão de saber se uma norma ou um acto da União Europeia cabe na competência deste, o tribunal nacional não tem que esperar, nem pode esperar, por processo de anulação no TJCE e não tem de fazer, nem pode fazer, reenvio prejudicial. Uma solução que decorre do facto de, na perspectiva da Constituição Portuguesa, a questão de saber se se verificam ou não em concreto os limites que excluem a aplicabilidade directa do direito da União é uma questão, não de direito da União, mas de direito português⁶⁸.

Porém, diversos autores mostram-se sensíveis às vantagens que uma perspectiva integracionista oferece do ponto de vista da unidade de aplicação do direito comunitário em todo o espaço da União. Uma perspectiva que a actuação cooperativa dos órgãos do Estado com os órgãos comunitários, em que se incluem os tribunais, no sentido da construção europeia assumida pelos n.ºs 5 e 6 do art. 7.º da Constituição Portuguesa, não só legítima, como, de algum modo, sugere. Por isso, encontram-se abertos ao reenvio prejudicial para o TJCE.

Assim, sempre que perante os tribunais portugueses, com particular destaque para o Tribunal Constitucional, se questione a conformidade constitucional de normas do direito comunitário, e não seja evidente a sua desconformidade, mormente por os preceitos comunitários não disporem de um sentido absolutamente inequívoco, devem os tribunais decidir-se pelo reenvio prejudicial. É que, para além de a Constituição não se opor ao reenvio, o qual até o sugere no quadro da referida actuação cooperativa dos tribunais nacionais com o TJCE, trata-se dum instrumento que certamente contribuirá para limitar a conflituosidade entre o direito dos Estados e o direito da União.

Pois as dificuldades que essa solução eventualmente coloque, podem ser facilmente ultrapassadas. Com efeito, como sublinha *J. M. Cardoso da Costa*, a “redução” da competência do Tribunal Constitucional que essa solução de algum modo pressupõe, não deixa de encontrar fundamento na própria Constituição que limita, nos termos do seu art. 277.º, n.º 2, aos “vícios

⁶⁸ MIGUEL GALVÃO TELES, “O Artigo 8.º, n.º 4, da Constituição Portuguesa e o Direito da União Europeia”, texto apresentado no *Colóquio Ibérico sobre a Constituição Europeia*, que teve lugar na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, nos dias 17 e 18 de Março de 2005.

substanciais” o controlo (que não pode deixar de ser concreto) da constitucionalidade dos tratados internacionais.

De outro lado, a essa solução parece não se opor qualquer entrave processual no âmbito da fiscalização concreta da constitucionalidade. Enfim, a disponibilidade do Tribunal Constitucional Português para fazer uso desse instrumento específico para assegurar a unidade do direito comunitário, que é o reenvio prejudicial, parece não levantar qualquer dificuldade de maior se tivermos em conta que foi o próprio Tribunal a perfilhar, no seu Acórdão n.º 163/1990⁶⁹, o entendimento de que também a ele se aplica o princípio da obrigação de “reenvio prejudicial” da correspondente “questão prévia”⁷⁰.

Reenvio através do qual se possibilita ao TJCE concluir, nomeadamente, que *in casu*, afinal de contas, a interpretação do direito comunitário não comporta a solução questionável face ao direito constitucional português, não havendo, por conseguinte, incompatibilidade entre as duas ordens jurídicas.

Naturalmente que, se o TJCE, concluir pela incompatibilidade das duas ordens jurídicas, então não resta ao tribunal português senão desaplicar o direito comunitário, recusando cumprir a sentença do Tribunal de Justiça. Com efeito, o tribunal nacional depara-se, ao fim e ao cabo, com uma causa legítima de inexecução da sentença do TJCE, traduzida na ordem constitucional a exigir-lhe que respeite os “princípios fundamentais do Estado de direito democrático” português⁷¹. Caso em que estaremos irremediavelmente “perante um verdadeiro *conflito de legalidades*, isto é, um conflito de pretensões de validade, em si mesmo insolúvel, porque não há um terceiro *super partes*”⁷². Enfim, um conflito para o qual não temos qualquer solução jurídica.

⁶⁹ *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, 16.º Vol., 1990, p. 301 e ss.

⁷⁰ J. M. CARDOSO DA COSTA, “O Tribunal Constitucional Português e o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias”, *Ab Uno Ad Omnes – 75 Anos da Coimbra Editora*, Coimbra Editora, 1998, p. 1362 e ss (1397 e ss).

⁷¹ V. o nosso relatório “Constituição fiscal europeia e constituição fiscal portuguesa”, apresentado no *Convegno di Studio: “Per una Costituzione Fiscale Europea*”, 28 e 29 de Outubro de 2005, Bologna.

⁷² MIGUEL GALVÃO TELES, “O Artigo 8.º, n.º 4, da Constituição Portuguesa e o Direito da União Europeia”, p. 10.