

# JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL EUROPEU DOS DIREITOS HUMANOS E IMPOSTOS

Diogo Leite de Campos<sup>\*</sup>



arece ultrapassada na ciência jurídica, a ideia de que o relevo constitucional dos impostos (como de quaisquer outras normas) se esgota na igualdade<sup>1</sup>. Com efeito, tanto a jurisprudência como os Autores não se limitam a exigir da Lei Fiscal o respeito pela igualdade perante os encargos públicos. O contribuinte é também, enquanto tal, titular de direitos individuais adequados a garantir-lhe liberdade e autonomia. A condição jurídica do contribuinte não pode reduzi-lo à categoria de um “*ser-membro*”. Desde as grandes revoluções de fim do Século XVIII e do Século XIX a obrigação fiscal está integrada na cidadania. Mas se o imposto procede da vontade geral, o contribuinte não pode ser visto como alguém que perdeu os atributos da sua individualidade e se dissolveu no conjunto. No Estado de Direito os direitos da pessoa humana e do contribuinte caracterizam a sua cidadania<sup>2</sup>.

---

<sup>\*</sup> Professor Catedrático da Faculdade de Direito de Coimbra (Jub.) e da Universidade Autónoma de Lisboa. Agregado e Doutor em Direito.

<sup>1</sup> E. de Crouy-Chanel, *Le Conseil Constitutionnel mobilise-t-il d'autres principes constitutionnels que l'égalité en matière fiscale?*, *Nouveaux Cahiers Cons. Const.*, 33, 2011, p.15.pág. 15 e segs..

<sup>2</sup> Sobre esta matéria, vd., entre muitos outros, Diogo Leite de Campos, “*Os Direitos da Personalidade: Categoria em Reapreciação*”, *Boletim do Ministério da Justiça, Lisboa*, 403, e *Revista da Faculdade de Direito Milton Campos, Belo Horizonte, ano I, vol. 1, págs. 35 e segs.*; “*O Direito e os Direitos da Personalidade*”, *DEREITO, Revista Jurídica da Universidade de Santiago de Compostela, Santiago de Compostela*, II, 2; *Id.*, 2ª edição, Coimbra, Almedina, 2000; *Ed. Brasileira, Liv. Del REY, Belo Horizonte*, 2001; *Os Direitos da Personalidade: Génesis e Sentido*, in *Revista Doutrinária (Instituto Ítalo-brasileiro do Direito Privado e Comparado, editora Lúmen Juris, Rio de Janeiro, 2000)*, ano 4, nº 4, Maio, 2001, págs. 27 e segs.; *Nós*, “*Estudos sobre o Direito Das Pessoas*”, Almedina, Coimbra, Maio, 2007,” Só a Justiça é eficiente, As políticas financeiras e os direitos das pessoas”, págs. 379 e

As constituições garantem certos direitos cuja função primordial é defender a esfera da liberdade (*freiheitssphaere*) do indivíduo contra a ingerência do poder público<sup>3</sup>.

Voltando atrás diremos o problema do imposto justo encontra a sua sede na figura do cidadão, dado que o interesse privado do contribuinte opõe-se ao abandono dos seus bens. Só na pessoa do cidadão se encontram a vontade e a necessidade nacional e a vontade individual ao lado da vontade geral<sup>4</sup>.

O direito de propriedade parece ter sido a matriz dos direitos subjectivos modernos<sup>5</sup>. Nesta ordem de ideias os Tribunais Constitucionais actuais, e o Tribunal Europeu dos direitos humanos, ligam mais ou menos proximamente, a justiça e os limites dos impostos não só à pessoa como também à ideia do respeito da propriedade. A propriedade é a esfera exterior da liberdade<sup>6</sup> (B. Schmidlin, pág. 141). O que não significa que, dotada de caracter ilimitado ou absoluto, separe o individuo da colectividade. Encontrar-se-ia aqui uma concepção individualista da propriedade que se deve considerar ultrapassada. O direito de propriedade está integrado em valores colectivos, e não se pode tratar destes valores e do direito da propriedade sem nos referirmos aos impostos<sup>7</sup>. Através do imposto realiza-se a função social que no Estado de Direito é assinalada ao Estado. Se o Estado moderno é um Estado de finanças que tem necessidade do imposto, também é desde o fim do Século XIX um Estado social que necessita do imposto para se realizar.

---

segs., Lisbon Law School Edition, 2013,, In a Austeridade Cura ? e Austeridade Mata, Coordenador : Eduardo Paz Ferreira.

<sup>3</sup> BVerfG, 15/01/1958, 1 BvR400/51, BVerfGE, 198, pág. 204).

<sup>4</sup> E. de Crouy-Chanel, pág. 145.

<sup>5</sup> S. Rials, *Las dñeclaration des droits de l'homme et du citoyen*, Paris, Hachette, pág. 344.

<sup>6</sup> B. Schmidlin, "*Le mien, le tien et le notre. Quelques réflexions philosophiques sur les limites du droit fondamental de la propriété*", *Présence et actualité de la constitution dans l'ordre juridique*, Bâle, Helbing e Lichtenhahn, 1991, p. 14.

<sup>7</sup> François Terré, *L'évolution du droit de propreté depuis le Code Civil*, *Droits*, no.1, 1985, p.37.

Nos anos setenta, o TEDH, no acórdão MarckX de 13/Junho de 1979, considerava que os Estados eram os únicos juízes da necessidade de uma lei sobre a propriedade e o seu uso<sup>8</sup>, o que deixava a propriedade, e a sua componente impostos, ao arbítrio do Estado.

Esta orientação inverteu-se em 1982<sup>9</sup>.

O Tribunal recorreu à al. 2 do Protocolo adicional à Convenção europeia para fundar uma protecção do proprietário sobre o uso dos bens.

Esta nova perspectiva foi claramente aplicada ao campo fiscal pelo acórdão Darby<sup>10</sup>, esboçando um novo Direito Fiscal para o TEDH<sup>11</sup>, combinando o princípio da igualdade com princípios de carácter substancial retirados do artigo 1.º do 1º Protocolo adicional.

Em 1995 (acórdão Gasus Dossier)<sup>12</sup> introduziu a ideia de um imposto cuja exigibilidade depende da sua legitimidade.

Na esteira, aliás, do acórdão Hentrich<sup>13</sup>, e sobretudo de acórdão Nacional and Provincial Building Society<sup>14</sup>: “... *A tributação(...) é em princípio uma influência no direito garantido pela primeira alínea do artigo 1.º do Protocolo n.º 1 pois priva a pessoa afectada de um elemento da propriedade, ou seja, da soma que vai pagar*”.

A partir daqui, o Tribunal passou a controlar o justo equilíbrio entre “*o interesse geral da comunidade e os imperativos da protecção dos direitos fundamentais do indivíduo*”<sup>15</sup>.

---

<sup>8</sup> TEDH, 13/Junho/1979, n.º 6833/74, Marckx v. Bélgica, A. 31, §64.

<sup>9</sup> Acórdão Sporrang e Lönnroth, TEDH. 23, Set. 1982, n.º 7151/75 e 7152/75, Sporrang e Lönnroth v. Suécia, A 52, §73.

<sup>10</sup> TEDH 23, Out./1990, n.º 11581/85 Darby v. Suécia, A. 187, §30.

<sup>11</sup> E. Koonprobost, La douane et le fisc devant la Cour de Strasbourg, Cahiers CREDHO, n.º 3, 1997, p. 71.

<sup>12</sup> TEDH 23, Fev. 1995, n.º 15375/89, Gasus Dossier e Fördertechnik GmbH v. Países Baixos, A.306-B.

<sup>13</sup> TEDH 12, Set./1994, n.º 23/1993/418, 497. Hentrich v. França A. 296-A.

<sup>14</sup> TEDH. 23 Out. 1997, n.º 21319/93, n.º 21449/93 e n.º 21675/93, Rec. 1997-VII.

<sup>15</sup> Nomeadamente, 23/Out./1997, n.º 21319/93, 21449/93 e 21675/93. Vd. Alexandre Mangiavillano, Le contribuable et l'État, Paris, Dalloz, p.72 e segs.

Paralelamente, em 1962, o Tribunal constitucional alemão entendeu que “ (...) a violação do artigo 14 (direito de propriedade) poderia ser considerada se, no caso, as obrigações pecuniárias pesassem de maneira excessiva (“übermäßsig”) sobre o devedor e a sua situação patrimonial fosse fundamentalmente alterada”<sup>16</sup>.

No acordão Wasa Liv ÖmSesidigt de 18 de Dezembro de 1988<sup>17</sup> do TEDH escreve-se: “A obrigação financeira nascida da cobrança de impostos ou de contribuições pode lesar a garantia consagrada nesta disposição (artigo 1.º, do 1º Protocolo), se ela impõe à pessoa ou à entidade afectada um encargo excessivo ou implica fundamentalmente ofensa à sua situação financeira”.

A garantia do direito de propriedade é violada nos casos em que ultrapassando todas as medidas, obrigação fiscal impõe uma carga “especial e exorbitante”<sup>18</sup>.

Embora sem contrariar a jurisprudência anterior, o TEDH vem deixar aos legisladores nacionais uma “larga margem de apreciação” para regular o direito de propriedade, deixando para aqueles a apreciação dos problemas<sup>19</sup> “políticos económicos e sociais” colocados em matéria fiscal.

A obrigação tributária seria, assim, incluída no Direito patrimonial<sup>20</sup>.

Decorrendo daqui a subsunção dos litígios no artigo 6-1. Caracter patrimonial que vinha sendo alargado a procedi-

<sup>16</sup> BverfG, dec. de 24/Julho/1957, BverfGE. 4, 7, p. 16-17.

<sup>17</sup> Com. EDH, 14/Dez/1988, n.º 13013/87, Wasa Liv ÖmSesidigt v. Suécia, DR 58, 163. P. 14. Tb. 16/Jan/1995, n.º 15117/89, Travers e 27 a. v. Itália, DR 80-B, 5, p. 11, id., 4 Set. 1996, n.º 26779/95, Gianquito v. Itália; id., 26/Fev/1997, n.º 25083/94, Ferretti v. Itália.

<sup>18</sup> 23/Set./1982, n.º 7151/75 e n.º 7152/75, Sporrang e Lünroth v. Suécia, A. 52, § 73; 24/Out./1986, n.º 9118, Agosi v. Reino Unido, A. 108, §55 e 62; 22/Set./1994, n.º23/1993/418/497, Heinrich v. França, A 296-A, §49.

<sup>19</sup> 16/Jan/1995, n.º 15117/89, Travers e 27 a. v. Itália, D.R. 80-A, 5, pág. 11. Tb. TEDH, 5ª secção, 15/Dez./2009, n.º 51854/07, Tardieu de Maleissye v. França.

<sup>20</sup> Vd. 9/Dez./1994, n.º 48/1993/443/522 e n.º 49/1993/444/523, Schouten e Meldren v. Países Baixos, A. 304, p. 21, §57.

mentos acessórios ou complementares da obrigação fiscal<sup>21</sup>.

Ao contrário, por ex., do STA português que entendeu que o artigo 6<sup>a</sup> da Convenção não é invocável a quando do processo fiscal pois este releva do Direito público e não do Direito privado, embora os impostos tenham repercussões nos direitos patrimoniais, do indivíduo<sup>22</sup>.

O próprio TEDH vem reconhecer este princípio: o artigo 6-1 não seria aplicável aos processos relevando exclusivamente do domínio do Direito público e nomeadamente aos processos fiscais enquanto tais, pois estas não se referem a litígios sobre direitos e obrigações de carácter civil<sup>23</sup>. Quando uma obrigação de natureza patrimonial decorre de lei fiscal, o contencioso a ela respeitante não se refere a “*direitos e obrigações com carácter civil*”<sup>24</sup>.

Embora as fiscalizações fiscais possam ter relevo civil a nível do direito à protecção do domicílio<sup>25</sup>.

A controvérsia sobre esta jurisprudência vem de há muito. Seis juízes no caso Ferrazzini interrogam-se: “*é difícil explicar por que motivo uma aplicação alargada do artigo 6, §1, na sua vertente civil, é impossível em razão da necessidade de preservar as prerrogativas dos Estados em matéria fiscal (§8). Tanto mais que a ideia de justiça, de proporcionalidade, de necessidade, de equidade estão de há muito inseridas no Direito e no Processo públicos*”. Aplicando-se independentemente do destino do artigo 6.º, 1<sup>26</sup>.

No acórdão 62235/12 e 57725/12 (Augusto da Concei-

---

<sup>21</sup> Nom. 26/Março/1992, n.º 11760/85, Éditions Périscope v. França, A. 234-B.; 22/Set./1994, n.º 23/1993/418/497, Hentrich v. França., A. 296-A, §§51 e segs.

<sup>22</sup> STA, 2º S., 21/Jan./1987, n.º 004081, DR 21/Março/1988, p. 32; id., 28/Jan./1987, n.º 004130, DR 21/Março/1988, p. 63.

<sup>23</sup> Vidacar SA v. Espanha, e Pergrup SL v. Espanha, 20 Ab. 1999, n.º 41601/98 e 41775/98 Rec. 1999-V. Tb. TEDH, gde. Câmara, 44759/98, 12 Julho 2001, Ferrazzini v. Itália.

<sup>24</sup> 2ª SEC., 16/Mar/2010, n.º 72638/01, Di Belmonte v. Itália, §36

<sup>25</sup> 21/Fev./2008, n.º 18497/03 Ravon.

<sup>26</sup> TEDH, 28/Junho/2002, n.º 239575, p. 247.

ção Mateus e Lino Santos Januário v. Portugal) o TEDH baseou-se em decisões segundo as quais a interferência com o direito de propriedade deve também prosseguir um objectivo de interesse público<sup>27</sup>. Estando em princípio as autoridades nacionais melhor colocadas do que o Tribunal para apreciar esse interesse público. Devendo o Tribunal só desprestigiar a política legislativa se “*não tiver manifestamente fundamento razoável*”<sup>28</sup>.

Exigindo o Tribunal um correcto equilíbrio (*fair balance*) entre o interesse geral e os direitos das pessoas. Devendo o Tribunal intervir se a pessoa suportar um encargo desproporcionado e excessivo<sup>29</sup>.

Não representando uma razoável e comedida redução não violará o direito de propriedade<sup>30</sup>. Desde que transitória tais medidas.

Também em caso (31/Maio/2011) *Maggio e outros v. Itália*, (n.º 46286/09, 52851/08, 53727/08, 54486/08 e 56001/08, o Tribunal entendeu que o legislador não ultrapassava a sua margem de livre apreciação, o mesmo sucedendo no caso de *Ioanna KoufaKi contra a Grécia* (57665/12) e *ADEDY contra a Grécia* (57657/12).

Os Tribunais Constitucionais ou administrativos de outros Estados decidiriam eventualmente do modo diverso.

Não há aqui espaço para um aprofundamento crítico da jurisprudência do TEDH. Na qual estarão seguramente decisões correctas.

Mas tratando-se precisamente do um tribunal de direitos humanos, parece-me insuficiente a integração dos impostos no âmbito de protecção da propriedade. Esquece-se, por exemplo, o direito a uma justa remuneração do trabalho (em cujo âmbito

---

<sup>27</sup> *Hutten – CzapSKa v. Polónia*, n.º 35014/97, §§ 163-4, TEDH 2006-VIII.

<sup>28</sup> *Stec e outros v. Reino Unido*, 23 Out. 1997, § 80, rep. 1997-VII.

<sup>29</sup> *Hutten – CzapsKa*, cit..

<sup>30</sup> *JanKović v. Croácia*, n.º 43440/98, TEDH 2000-X; *Schwenyel v. Alemanha*, n.º 52442/99, 2/Mai./2000; etc..

se situam as remunerações de aposentação); a defesa da dignidade da pessoa; os direitos (de terceira geração) dos “melhores” (na feliz expressão brasileira ao referir-se aos seniores); a não retroactividade das leis de impostos; a segurança; o próprio princípio democrático; etc.<sup>31</sup> Parece-me, repito, muito pouco sancionar só o legislador nacional por quebra do equilíbrio, por abuso de direito.

Haverá aqui uma falta da ideia de justiça assente nos direitos humanos. É uma concepção ultrapassada de Estado. Quando tantos passos se deram no bom sentido, nomeadamente

---

<sup>31</sup> *A introdução dos direitos da personalidade no Direito Tributário: a Lei Geral Tributária Portuguesa, Actas do I Congresso Internacional de Direito Fiscal, Edições Universidade Fernando Pessoa, Porto, 2000, pág. 205 e segs.; Protecção fiscal da família, “Direito da Família e Política social”, Publicações da Universidade Católica, Porto, 2001, págs. 43 e segs.; “Justiça e arrecadação nos impostos portugueses – Um sistema esgotado”, ibid., págs. 133 e segs.; O Estatuto Jurídico da Pessoa (Direitos da Personalidade) e os impostos, Revista da Ordem dos Advogados, ano 65, I, Lisboa, Junho 2005, págs. 31 e segs.; A jurisdição dos Impostos: Garantias de Terceira Geração, in “O Tributo – Reflexão Multidisciplinar Sobre Sua Natureza” – Editora Forense – Rio de Janeiro – 2007; “Caducidade e Prescrição em Direito Tributário: Os Abusos do Estado Legislador/Credor – Prof. Doutor Inocêncio Galvão Telles: 90 anos”, Homenagem da Faculdade de Direito de Lisboa, Almedina, 2007; “As Três Fases de Princípios fundamentantes do Direito Tributário” (em homenagem a Rui Morais) – Revista da Ordem dos Advogados, Lisboa, Janeiro 2007; Estado de Derecho y lucha contra el fraude fiscal en Portugal, in Miguel Angel Collado Yurrita, dir., Saturnina Moreno Gonzalez e José Alberto Sanz Diaz-Palacios, coords., Atelier, Barcelona, 2008, págs. 461 e segs.; “Las tres fases de los principios fundamentales del Derecho Tributario”, em Memórias de los seminarios de Derecho constitucional tributario, 2005-2006, VVAA. Suprema Corte de Justicia de la Nación, México; A Jurisdição dos Impostos: Garantias de Terceira geração, em “O Tributo – Reflexão Multidisciplinar sobre a sua Natureza”, Colaborador, 1ª Edição, Ives Gandra da Silva Martins e Outros, Forense, Rio de Janeiro, 2007, págs. 87 a 111; Do Estado-dos-poderes ao Estado-dos-cidadãos: a arbitragem voluntária, em “Constituição Federal – Avanços, contribuições e modificações no processo democrático brasileiro”, Coordenação Ives Gandra da Silva Martins e Francisco Rezek, Co-edição Centro de Extensão Universitária e Editora Revista dos Tribunais, Brasil, 2008, págs.134 a 148; As garantias constitucionais dos contribuintes, in João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães, Lições de de Fiscalidade, 4ª edição, Almedina, Coimbra, 2015; A cidadania tributária: de sujeito passivo a sujeito ativo, in Ives Gandra da Silva Martins e Ricardo Castilho, coordenadores, Direito tributário e direitos fundamentais, Limitações ao poder de tributar, S. Paulo, Elsevier, Campus jurídico, 2012.*

no de a lei dever fundamentar-se e promover os direitos humanos.

