

Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal

Sumário: 1. Introdução; 2. A ideia de estado fiscal: 2.1. Estado fiscal e estado patrimonial; 2.2. Estado fiscal e estado tributário; 3. O estado fiscal limite do estado e expressão da liberdade: 3.1. O estado fiscal limite do estado; 3.2. O estado fiscal expressão da liberdade económica; 4. A cidadania fiscal: 4.1. A ideia de cidadania fiscal; 4.2. O quadro constitucional da cidadania fiscal; 5. Alguns problemas actuais do estado fiscal: 5.1. As respostas ao aumento da carga fiscal; 5.2. O poder da administração fiscal; 5.3. A luta conta a evasão fiscal: 5.3.1. As cláusulas anti-abuso; 5.3.2. O acesso à informação bancária.

1. Introdução.

Falar de estado fiscal é falar de impostos. Um fenómeno bem conhecido, cujo entendimento tem despertado ao longo dos tempos dois tipos de sentimentos, a seu modo contraditórios. Assim e limitando a nossa análise apenas ao período do estado moderno, de um lado, é de acentuar a inevitabilidade dos impostos como na conhecida frase de *Benjamim Franklin* (“neste mundo nada está garantido senão a morte e os impostos”)¹ ou o seu carácter gravoso para os cidadãos como na expressão de *John Marshall* (“o poder de tributar envolve o poder de destruir”)²; de outro lado, é de chamar a atenção para o que os impostos representam para as liberdades de que usufruímos, que levou à conhecida frase de *Abraham Lincoln* (“acabem com os impostos e apoiem o livre comércio e os nossos trabalhadores em todas as áreas da economia passarão a servos e pobres como na Europa”)³, e para o tipo de estado de que beneficiamos, que está na base da célebre afirmação de *Olivier Holmes* (“os impostos são o que pagamos por uma sociedade civilizada”)⁴.

¹ Uma confissão que, para quem inventou o pára-raios, não terá deixado de ter o sentido de uma resignação.

² V. o caso *McCulloch v. Maryland* (1819), de foi relator. No texto estamos perante uma afirmação de manifesto alcance geral, muito embora, neste caso, a mesma tenha tido por objectivo obstar a que a União viesse a ser considerada sujeito passivo de impostos estaduais, ficando assim à mercê do poder de destruição dos Estados.

³ Uma frase que ganha especial acuidade nos tempos que correm, em que, por força da globalização económica, os estados se vêm compelidos a entrar numa concorrência fiscal prejudicial e, por conseguinte, a suportar a diminuição drástica das receitas fiscais. V. *infra*, nº 5.1.

⁴ Para uma visão do que têm sido os impostos ao longo da história, v. a excelente obra de Charles Adams, *For Good and Evil. The Impact of Taxes on the Course of Civilization*, 2ª ed., Madison Books, Lanham. New York. Oxford, 1999, em que o autor, com grande profundidade e uma louvável dose de humor, procura demonstrar, contrariando não raro ideias feitas com centenas de anos, que os impostos estiveram presentes nos acontecimentos históricos, bons e maus, mais importantes e marcantes da nossa civilização, quer como sua causa decisiva, quer como instrumento intencionalmente utilizado para atingir os objectivos mais hediondos. Assim e quanto ao primeiro aspecto, o autor imputa, de um lado, a más soluções fiscais acontecimentos como o colapso de Rodes (a Suíça do Helenismo), a queda da República e do Império romanos (às mãos, respectivamente, das *societates publicanorum* e do despotismo fiscal imperial), o afundamento do colossal império espanhol (em que o sol jamais se punha), o declínio da Holanda (e a ascensão da Inglaterra), as guerras civis inglesa e americana, a derrota de Napoleão, a queda de Margaret Thatcher, etc., e de outro lado, a boas soluções fiscais os sucessos da Grécia antiga, de Rodes, de César Augusto (o estratega fiscal), da Idade Média (em que, na sua expressão, os contribuintes tinham Deus do seu lado), de Isabel I de Inglaterra (a *Good Queen Bess*), da Suíça (que, tendo nascido da luta contra a tributação e domínio austríacos, dirigida por Guilherme Tell, chegou à situação actual fundada no segredo bancário, cujo herói é, assim, o “No Tell”), etc. Por seu turno, no respeitante ao

O que quer dizer que os actuais impostos são um preço: o preço que pagamos por termos a sociedade que temos, ou seja, por dispormos de uma sociedade assente na liberdade. O que significa, desde logo, que não pode ser um preço de montante muito elevado, pois se o seu montante for muito elevado, não vemos como pode ser preservada a liberdade que é suposto servir.

Por isso, os impostos hão-de constituir um preço aceitável, ou seja, um preço limitado. Um preço que, estou certo, muitas das sociedades, que nos antecederam, gostariam de ter pago e algumas das actuais não enjeitariam suportar⁵. Por isso, bem podemos afirmar, como já o fizemos noutra lugar, que no actual estado fiscal, para o qual não se vislumbra qualquer alternativa viável, pelo menos nos tempos mais próximos, os impostos constituem um indeclinável dever de cidadania, cujo cumprimento a todos nos deve honrar⁶.

Mas o que vem a ser o estado fiscal e que reflexões a sua situação actual nos suscita? É o que vamos tentar fazer, nesta breve fala.

2. A ideia de estado fiscal

É, hoje em dia, trivial afirmar que o actual estado é, na generalidade dos países contemporâneos, e mormente nos desenvolvidos, um estado fiscal. Contudo, é de referir que, nem a realidade que lhe está subjacente, nem o conceito que tal expressão procura traduzir, constituem uma novidade dos tempos que correm. Pois, sendo o estado fiscal o estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos, facilmente se compreende que ele tem sido (e é) a regra do estado moderno. Todavia, este nem sempre se tem apresentado como um estado fiscal, havendo, pois, estados que claramente configuraram (ou configuram ainda) verdadeiros estados proprietários, produtores ou empresariais, assim como é possível, ao menos em abstracto, pensar na instituição de um estado basicamente tributário, isto é, assente em tributos de natureza bilateral ou taxas.

2.1. *Estado fiscal e estado patrimonial.* Um estado de tipo patrimonial consubstanciou, desde logo, a primeira forma de estado (moderno) – o estado absoluto do iluminismo – que foi predominantemente um estado não fiscal. Na verdade, o seu suporte financeiro era fundamentalmente, de um lado e em continuação das instituições que o precederam, as receitas do seu património ou propriedade e, de outro, os rendimentos da actividade comercial e

segundo aspecto, basta lembrar que a monstruosa “solução final” de Hitler foi, em larga medida, a continuação e o desenvolvimento de anteriores “soluções fiscais” para o problema judaico, pelas quais, de resto, Hitler começou com a sua reforma fiscal de 1934. V., sobre esta, Reimer Boss, *Steuern im Dritten Reich. Vom Recht zum Unrecht unter der Herrschaft des Nationalsozialismus*, Verlag C. H. Beck, München, 1995, esp. p. 135 e ss.

⁵ Sobre o carácter liberal da técnica assente no imposto, v., por todos, Gabriel Ardant, *Théorie Sociologique de l'Impôt*, vols. I e II, Paris, 1965, e *Histoire de l'Impôt*, vols. I e II, Fayard, Paris, 1972.

⁶ V. o nosso *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2000, p. 21.

industrial por ele assumida em tributo justamente ao ideário iluminista. Também os estados “socialistas” foram (ou são) estados não fiscais, pois, enquanto *productive states*, a sua base financeira assenta essencialmente nos rendimentos da actividade económica produtiva por eles monopolizada ou hegemónizada, e não em impostos lançados sobre os seus cidadãos. Impostos a que falta, ao fim e ao cabo, o seu próprio pressuposto económico. Finalmente, há certos estados que, em virtude do grande montante de receitas provenientes da exploração de matérias primas (petróleo, gás natural, ouro, etc.) ou até da concessão do jogo (como o Mónaco ou Macau), podem dispensar os respectivos cidadãos de serem o seu principal suporte financeiro.

Tendo em conta, porém, que o estado absoluto foi ultrapassado com o triunfo do liberalismo e que têm carácter manifestamente excepcional tanto os estados “socialistas” (que ainda subsistem) como estados “petrolíferos” ou dependentes do jogo, podemos concluir que o estado fiscal tem sido a característica dominante do estado (moderno). Isto não obstante a sua evolução traduzida na passagem do estado liberal para o estado social. Por isso e ao contrário do que alguma doutrina actual afirma, recuperando ideias de *Joseph Schumpeter*, não se deve identificar o estado fiscal com o estado liberal, uma vez que o estado fiscal conheceu duas modalidades ou dois tipos ao longo da sua evolução: o estado fiscal liberal, movido pela preocupação de neutralidade económica e social, e o estado fiscal social economicamente interventor e socialmente conformador. O primeiro, pretendendo ser um estado mínimo, assentava numa tributação limitada – a necessária para satisfazer as despesas estritamente decorrentes do funcionamento da máquina administrativa do estado, que devia ser tão pequena quanto possível. O segundo, movido por preocupações de funcionamento global da sociedade e da economia, tem por base uma tributação alargada – a exigida pela estrutura estadual correspondente.

Não obstante o estado fiscal ser tanto o estado liberal como o estado social, o certo é que o apelo a tal conceito tem andado sempre associado à pretensão de limitar a actuação e a correspondente dimensão do estado. Assim aconteceu durante e imediatamente após a 1ª grande guerra, em que era necessário pôr cobro à dimensão que o estado assumira por força do próprio conflito, dimensão a que, por via de regra, era imputada a crise financeira por que os estados então passaram, uma crise que, se julgava, só seria suplantável através do regresso ao estado liberal, que o intervencionismo de guerra havia destruído. E aconteceu em tempos mais recentes, em que o crescimento do estado (no sentido do que veio a ser designado por “estado providência” ou por “estado de bem estar”) e do respectivo suporte fiscal veio colocar a questão de saber se ele não se estava a metamorfosear num estado proprietário encapuçado por via fiscal, assim se conseguindo uma “socialização a frio” (*H. Hensel*)⁷.

⁷ Uma situação que não chegou a ocorrer, pois, antes de atingido esse estágio, em que o referido limite jurídico interviria, actuaram limites de natureza política decorrentes quer da resposta democrática que conduziu à eleição de governos que apostaram na diminuição dos níveis da carga fiscal, quer da reacção

Pois bem, a ideia de estado fiscal parte do pressuposto, frequentemente considerado ultrapassado ou superado com a instauração do estado social, de que há uma separação essencial e irreduzível entre estado e sociedade. Não uma separação estanque ou absoluta (uma oposição total) como era característica do estado liberal oitocentista⁸, mas sim uma separação que imponha que o estado se preocupe fundamentalmente com a política e a sociedade (civil) se preocupe fundamentalmente com a economia

Isto possibilita uma zona de intersecção das esferas de acção do estado e da sociedade, uma zona que há-de ser necessariamente minoritária face a cada uma delas. O que exprime o carácter normal da intervenção e acção económicas do estado no sentido do equilíbrio e orientação globais da economia, dando concretização nomeadamente ao princípio da subordinação do poder económico (ou dos poderes económicos) ao poder político, fazendo assim “prevaler o poder democraticamente legitimado sobre o poder fáctico proporcionado pela riqueza ou pelas posições de domínio económico”⁹.

A “estadualidade fiscal” significa, pois, uma separação fundamental entre o estado e a economia e a consequente sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto. Só essa separação permite que o estado e a economia actuem segundo critérios próprios ou autónomos. O estado está orientado pelo interesse geral ou comunitário da realização da justiça, critério que pode falhar uma vez que nem sempre o mesmo é suficientemente claro, para além das vias para a sua efectivação não estarem totalmente isentas de conduzirem a avaliações erradas ou mesmo a confusões do interesse geral com os interesses particulares.

A economia, por seu turno, é guiada pelo critério do lucro, ou seja, pela existência de uma relação positiva entre os proveitos ou benefícios, de um lado, e os custos ou perdas, de outro. Lucro que não têm de ser o maior possível nem tem necessariamente de se verificar todos os anos económicos, pois ao empresário, para manter a viabilidade da sua empresa, é indispensável apenas que, ao menos a longo prazo, os ganhos compensem as perdas ou prejuízos acumulados.

estadual mais recente ao fenómeno da globalização que está a puxar a carga fiscal para baixo. Cf. também *infra*, nº 5.1.

⁸ Seja na versão de defesa do estado face à sociedade (à maneira de Hegel), seja na versão de defesa da sociedade face ao estado (à maneira de A. Smith). Cf. o nosso estudo «Algumas reflexões críticas sobre os direitos fundamentais», em *Ab Uno Ad Omnes. 75 Anos da Coimbra Editora*, Coimbra, 1998, p. 965 e ss. (968 e s.).

⁹ Como consta do art. 80º, al. a), da Constituição portuguesa. Um princípio cuja observância é, hoje em dia, posta em causa pelo peso que o mercado vem assumindo no mundo contemporâneo. Um peso que é tanto mais grave quanto maior é o universo dos actuais adoradores do mercado, um universo objecto de crescente e preocupante unanimismo derivado sobretudo do facto de nele encontrarmos, ao lado daqueles que sempre adoraram com notória satisfação este deus dos tempos modernos, muitos daqueles que, ainda há duas décadas atrás, adoravam, com visível fervor fundamentalista, o estado. Cf. o nosso estudo «Algumas considerações sobre a solidariedade e a cidadania», *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, LXXV, 1999, p. 173.

O estado fiscal é assim, um estado limitado no que ao domínio económico concerne. O que, naturalmente, não significa que ele tenha de ser um estado económico, como a doutrina e a teoria de estado do século XIX qualificou o estado liberal, ou um estado económico negativo como por vezes se designa o estado oitocentista. Efectivamente, o estado fiscal não está impedido de se assumir como um estado económico positivo, como é o actual estado capitalista, reconhecido, de resto, tanto por keynesianos como por neoliberais, uma vez que o que distingue estas doutrinas económicas, quanto ao aspecto aqui em consideração, é tão-só a defesa de um maior ou menor grau de intervenção e acção económicas do estado contemporâneo.

Nomeadamente ninguém contesta que o actual estado seja responsável pelo equilíbrio global da economia, cabendo-lhe um papel insubstituível na direcção desta, sobretudo ao nível da macroeconomia. O que o estado fiscal não pode, sob pena de se negar a si mesmo, é atingir uma dimensão tal que ponha em causa o princípio da subsidiariedade ou supletividade do estado no domínio económico.

2.2. *Estado fiscal e estado tributário.* Mas, do que dissemos, não se pode concluir ainda que o estado contemporâneo, para se configurar como um estado não proprietário, tenha de se apresentar necessariamente como um estado fiscal, já que o mesmo pode atingir idêntico desiderato se se apresentar como um estado tributário, isto é, um estado predominantemente assente em termos financeiros, não em tributos unilaterais (impostos), mas em tributos bilaterais (taxas, contribuições especiais, etc.). Por outras palavras, um estado para respeitar o dualismo essencial estado/economia ou o sistema de economia privada, não carece de estabelecer o primado e muito menos o exclusivismo dos impostos como contributo do cidadão para as despesas necessárias à realização das tarefas estaduais, podendo estas serem maioritariamente suportadas através de tributos bilaterais.

Todavia, uma tal possibilidade é mais aparente do que real. Com efeito, a generalidade dos estados actuais constituem estados fiscais e não estados tributários no sentido referido. Vários factores jogam nesse sentido. Por um lado, um bom número de tarefas do estado, que constituem o núcleo clássico da estadualidade, têm a natureza de “bens públicos”. É o que acontece com as tarefas estaduais relativas à polícia e às políticas externa, económica, de defesa, etc., as quais, porque satisfazem apenas necessidades colectivas, sendo insusceptíveis de individualização nas suas vantagens ou benefícios e de divisão dos correspondentes custos, têm de ser financiadas através de impostos.

Por outro lado, há tarefas estaduais que, embora satisfaçam necessidades individuais, sendo portanto os seus custos susceptíveis de ser divididos pelos cidadãos, por imperativas constitucionais, não podem, no todo ou em parte, ser financiadas senão por impostos. Assim ocorre na generalidade dos actuais estados sociais, em que a realização de um determinado nível dos direitos económicos, sociais e culturais tem por exclusivo suporte financeiro os impostos.

Como exemplo podemos referir, tendo em conta a Constituição portuguesa, a gratuitidade do ensino básico, dos serviços de saúde (para os que não possam pagá-los), da segurança social relativamente aqueles que economicamente não podem contribuir para o sistema, dos serviços de justiça no respeitante aos que não podem suportar a respectiva taxa, etc.

Pois bem, em casos deste tipo, que podemos considerar de “bens públicos” por imposição constitucional, nos deparamos com tarefas estaduais que não-de ser financeiramente suportadas por impostos. Daí que seja fácil concluir que a grande maioria das tarefas do estado dos nossos dias tem de ser coberta por impostos. O que significa, nomeadamente, que a crise do actual estado fiscal, que, nas mais diversas formulações, agita a doutrina, não pode ser debelada através da suplantação do estado fiscal e da instauração de um estado tributário no sentido que vimos de referir.

É certo que o “mais estado” em extensão e intensidade, exigido pela sociedade tecnológica, na medida em que conduz à “ubiquidade” do imposto e à quase impossibilidade prática do aumento da carga fiscal, tem aliciado os autores para os tributos, especificamente para as taxas, a fim de nelas apoiarem o financiamento de algumas tarefas públicas, sobretudo as de mais recente aquisição como, por exemplo, as ligadas à realização dos direitos ecológicos. Assim, no respeitante ao suporte financeiro da acção do estado em matéria de protecção do ambiente, há quem defenda proponha a instituição de tributos ou taxas ambientais que, para além de constituírem um suporte financeiro da acção do estado nessa área, teriam também por objectivo a orientação dos comportamentos dos indivíduos e das empresas no sentido da defesa ambiental¹⁰.

Entende-se, com efeito, que esta não pode bastar-se com o modelo exclusivamente sancionatório, assente em proibições de comportamentos antiecológicos que ultrapassem certos valores limites. Antes requer a sua combinação e articulação com um modelo incentivador e desincentivador de comportamentos, traduzido, designadamente, na utilização da fiscalidade para incentivar, através da beneficiação fiscal, os comportamentos filoambientais e para desincentivar, através do estabelecimento e exigência de tributos ou taxas ambientais, os comportamentos antiambientais que, embora não proibidos, provoquem danos ecológicos.

Todavia, mesmo que este alargamento da figura das taxas (ou outros tributos) fosse de aceitar, não se pode olvidar que tal figura, por mais amplo que seja o seu entendimento, não é susceptível de nos fornecer uma solução alternativa para o problema do actual estado fiscal, expresso na simultânea sobrecarga das tarefas do estado e na estagnação das receitas provenientes dos impostos. Desde logo, uma tal solução atentaria contra o sentido essencial do estado social, pois, ao fazer apelo a um dominante sistema de taxas, corria o risco de cair numa

¹⁰ Sobre este problema, v., por último, Von Erik Gawel. «Das Steuerstaatgebot des Grundgesetzes. Ein finanzwissenschaftlicher Beitrag zu seiner Inhaltsbestimmung», *Der Staat*, vol. 39, 2000, p. 209 e ss., autor

situação a que *Adolfo Wagner*, tendo presente uma época em que o peso do estado estava longe do actual, designou por “comunismo a favor das classes possidentes”.

Depois, é cada vez mais evidente que o problema da actual dimensão do estado apenas se pode solucionar (ou atenuar) através da moderação do intervencionismo estadual, moderação que implicará, quer o recuo na assunção das modernas tarefas sociais (realização dos direitos económicos, sociais e culturais), quer mesmo o abandono parcial de algumas tarefas tradicionais. Com efeito a crise do actual estado, diagnosticada e explicada sob as mais diversas teorias, passa sobretudo pela redefinição do papel e das funções do estado, não com a pretensão de o fazer regredir ao estado mínimo do liberalismo oitocentista, mas para o compatibilizar com os princípios da liberdade dos indivíduos e da operacionalidade do sistema económico, procurando evitar que o estado fiscal se agigante ao ponto de não ser senão um envólucro de um estado em substância dono (absoluto) da economia e da sociedade pela via (pretensamente) fiscal.

3. O estado fiscal limite do estado e expressão da liberdade

O estado fiscal é, assim, um estado de liberdade a um preço moderado, uma vez que a própria ideia de estado fiscal, de um lado, constitui um limite à dimensão do estado e, de outro, é expressão qualificada da liberdade económica dos indivíduos e das suas organizações.

3.1. *O estado fiscal limite do estado.* Como se deduz do que vimos de dizer, o estado fiscal tem ínsita a ideia de limites, limites que, uma vez ultrapassados, tornaria impossível reconhecê-lo como tal. E embora a referência a esta problemática tenha surgido a respeito do limite máximo do estado, não podemos esquecer que há também um limite mínimo do estado (moderno), um limite que, uma vez ultrapassado, o dissolveria num tipo de organização comunitária incipiente ou degradada. Estamos aqui face ao que já foi designado por “mínimo de subsistência estadual”, o qual, à semelhança do que acontece com o mínimo de existência (fisiológico e cultural) dos indivíduos, exige um nível de gastos, abaixo do qual o estado (e demais entidades públicas em que o mesmo se desdobra) seria incapaz de cumprir as suas funções mais elementares. O estado tem, pois, de poder impor e cobrar os impostos necessários ao cumprimento daquelas tarefas ou funções que o suportam como estado. Um problema que, vamos ver, se começa hoje a colocar com alguma acuidade¹¹.

Todavia, quando se apela para a ideia de estado fiscal, questionando a sua dimensão ou constatando nele uma crise, são preocupações relativas ao seu limite máximo que estão

que justamente nos dá conta das actuais tendências para um estado assente em taxas (*Gebührenstaat*) ou mesmo em tributos ambientais (*Umweltabgabenstaat*).

¹¹ V. *infra*, nº 5.1.

presentes. Se procura, ao fim e ao cabo, saber até onde pode ir o “despotismo mascarado” ou o “leviatão fiscal”, que o crescimento contínuo das despesas públicas e dos impostos, nos termos já há muito prognosticados por *Adolfo Wagner*, tem vindo a alimentar e com clara expressão na crescente percentagem do PIB que passa pelas mãos do estado pela via dos impostos, uma percentagem que, por toda a parte do mundo desenvolvido, já ultrapassou os 30%, e se aproxima mesmo em alguns casos dos 50%.

Por outras palavras, há um apelo ao princípio do estado fiscal como última barreira contra um estado que, tendo atingido a dimensão fiscal que se conhece, continua paradoxalmente a lançar mão de um arsenal protectivo dos contribuintes obsoleto e, em larga medida, inoperante – o princípio da legalidade fiscal. Um princípio que actualmente se revela bastante claudicante, pois que, ao contrário do que sucedia no estado liberal, não estamos mais perante um estado mínimo, nem há a garantia de que a lei seja expressão do bem comum. Daí que, por falta de outras barreiras materiais, se tente operar com os limites decorrentes da própria ideia de estadualidade fiscal¹².

Concretizar, porém, tais limites, quando estes não constem especificamente da constituição, não é fácil. Naturalmente que os mesmos não podem ser colocados numa fasquia tão baixa que equivalha, ao fim e ao cabo, abandonar os contribuintes à “ferocidade” do fisco, o que ocorrerá seguramente se a tributação, de alguma maneira, se aproximar da verificação da chamada “lei de bronze do imposto”, segundo a qual “ao particular deve ser deixado só o mínimo necessário para o seu consumo de modo que junto dele não se possa constituir qualquer energia económica potencial”.

De igual modo, tais limites não podem ser tão elevados que signifiquem o retorno ao princípio da moderação ou economicidade, tal como foi formulado e defendido no estado liberal, segundo o qual se impunha a defesa intransigente de um estado mínimo – dum estado a que cabia um *numerus clausus* de tarefas, a saber: 1) a protecção da sociedade face à violação e invasão por outras sociedades independentes; 2) a protecção, tanto quanto possível, dos membros da sociedade face às injustiças e ataques de outros membros; 3) a criação daqueles serviços e instituições que, embora benéficas para a sociedade, não era de esperar que fossem aliantes para a iniciativa individual, dado não serem susceptíveis de gerar um lucro compensador. Mas, uma ideia de moderação ou economicidade assim entendida, que necessariamente impõe e exige a neutralidade económica e social dos impostos, não tem hoje (se é que alguma vez teve) cabimento, e é em absoluto rejeitada pela realidade.

Uma outra ideia, a que se vem lançando mão com o intuito de deduzir da estadualidade fiscal alguns limites para os impostos, é a concretizada no chamado princípio da reprodutividade. Formulado por *Lorenz von Stein*, como a mais importante decorrência da ideia

¹² Cf. *infra*, nº 4.1.

de estado fiscal (ao lado da intangibilidade fiscal do capital e da limitação dos impostos aos imprescindíveis à satisfação das necessidades públicas), este princípio implicava que cada imposto produzisse tanto quanto o seu montante, de modo a assim devolver ao indivíduo (ou à economia privada) quanto foi arrecadado. Ideia esta que, no contexto do estado liberal, acabava por ter o significado duma estrita neutralidade económico-social do estado, idêntico portanto ao do princípio da moderação ou economicidade.

Todavia, os autores, que actualmente procuram recuperar o princípio da reprodutividade, adaptam este ao estado social, considerando reprodutivas também as despesas necessárias à prossecução dos interesses gerais da economia e à correcção dos resultados da distribuição económica. Na impossibilidade, porém, de provar a reprodutividade de cada despesa do estado, os autores propõem como solução a presunção da reprodutividade de todas as despesas do estado, presunção essa que, no entanto, seria arredada quando os impostos atingissem uma quota superior a 50% do PIB. Numa tal situação seria invertido o ónus da prova, pelo que recairia sobre o estado o encargo de apresentar uma justificação *especial* para o nível de impostos atingido, nível este que há-de ter carácter manifestamente *excepcional*.

No mesmo sentido, se pode ainda invocar o chamado princípio da não confiscalidade referido ao sistema fiscal. Embora esta ideia da não confiscalidade venha sendo invocada e seja operacional sobretudo em relação a cada um dos impostos e, principalmente, no respeitante aos impostos que tecnicamente possam ser objecto de taxas progressivas ou, de algum modo, comportar taxas elevadas, o certo é que ela também se pode referir ao próprio sistema fiscal. Neste caso estamos, fundamentalmente, perante uma outra maneira de reafirmar a garantia da propriedade privada e, em suma, o carácter fiscal do estado. Com efeito, este será posto em causa se o sistema dos impostos visar ou tiver um efectivo alcance confiscatório, o que se presumirá quando a carga fiscal atingir uma quota superior a 50% do PIB.

Mas, sendo as coisas assim, parece evidente a pouca utilidade da ideia ou princípio do estado fiscal. Ele será invocável apenas em situações limite, situações que, pela própria natureza das coisas, serão muito raras. E mesmo aí com o alcance limitado à inversão do ónus da prova.

Daí que se tenha reclamando e ensaiando o estabelecimento constitucional de específicos e eficazes limites à supertributação actual: uns, respeitantes à organização e ao procedimento de formação da vontade política, como são a exigência de uma maioria parlamentar qualificada ou mesmo de referendo para a aprovação do aumento ou da criação de novos impostos; outros, relativos ao conteúdo dessa mesma vontade política, como os traduzidos na fixação de uma percentagem máxima de despesas públicas face ao PIB, na subordinação do aumento dos impostos ao crescimento económico, no estabelecimento de taxas máximas para certos impostos, na limitação do número dos funcionários e agentes públicos expressa numa percentagem da população total ou da população activa, etc.

3.2. *O estado fiscal expressão da liberdade económica.* A ideia de estado fiscal, vista pelo prisma dos indivíduos – que o mesmo é dizer pelo prisma dos suportes passivos ou contribuintes dum tal estado –, significa o reconhecimento da liberdade económica, da livre disponibilidade económica dos particulares. Embora um tal princípio já, de algum modo, estivesse presente em *Montesquieu*, ao relacionar os impostos e o montante dos rendimentos públicos com as liberdades, é devida a *H. Haller* a sua formulação, à qual procedeu no quadro amplo dos objectivos da política financeira, e não apenas no quadro da tributação. Nos termos dessa formulação, o princípio da liberdade económica exige que se permita, com a maior amplitude possível, a livre decisão dos indivíduos em todos os domínios da vida, e que a limitação dessa liberdade de decisão seja admitida apenas quando, do seu exercício sem entraves, resultem danos para a colectividade, ou quando o estado tenha de tomar precauções para que se possa conservar e manter essa mesma liberdade de decisão. A liberdade económica tem concretização, assim, na livre disponibilidade económica dos indivíduos e suas organizações.

Com este sentido a liberdade económica integra tanto a exigência de que a renúncia à satisfação individual, livremente determinada, das necessidades seja conservada tão pequena quanto isso seja possível, tendo em consideração as tarefas do estado, como a reivindicação de que a organização da formação da vontade política na comunidade estadual assente na participação tão ampla quanto tecnicamente possível dos indivíduos mediante a valorização da sua opinião e da sua vontade.

Nestes termos, o princípio da liberdade económica implica que a ordem jurídica da economia garanta uma economia de mercado (ou privada), em que o processo económico caiba primariamente à livre iniciativa individual, e que o estado desempenhe tarefas económicas supletivas ou subsidiárias, isto é, aquelas tarefas que só ele pode desempenhar, ou que ele pode desempenhar melhor do que os agentes económicos privados, em termos tanto de optimização da actividade económica como da minimização do desaproveitamento das forças produtivas. Um tal princípio exprime assim o princípio da subsidiariedade em sentido amplo no domínio económico, segundo o qual a acção económica do estado, numa economia de disposição privada dos meios de produção, dos bens e serviços, é, por natureza, subsidiária ou supletiva, o que naturalmente implica ou pressupõe, em termos do sistema económico-social (global), que o suporte financeiro daquele não decorra da sua actuação económica positivamente assumida como agente económico, mas do seu poder tributário ou impositivo.

O que, em termos do (sub)sistema tributário, implica o reconhecimento da livre conformação fiscal dos indivíduos, traduzida na liberdade destes para planificarem a sua vida económica sem consideração das necessidades financeiras da respectiva comunidade estadual e para actuarem de molde a obter o melhor planeamento fiscal (*tax* ou *fiscal planning*, *Steuerplanung*) da sua vida. Designadamente hão-de poder verter a sua acção económica em actos jurídicos ou actos não jurídicos de acordo com a sua autonomia privada, e guiando a sua

vida mesmo por critérios de evitação de impostos ou de aforro fiscal, conquanto que, por uma tal via, se não viole a lei do imposto, nem se abuse da configuração jurídica dos factos tributários, provocando evasão fiscal ou fuga aos impostos através de puras manobras ou disfarces jurídicos da realidade económica.

Por outro lado, a liberdade de disposição económica, para estar totalmente a salvo de qualquer perigo da sua afectação essencial ou mesmo anulação total por parte do estado, sobretudo agora que ele constitui um estado económico positivamente assumido sobre quem impendem tarefas fundamentais de transformação económica e social, faz necessariamente apelo à participação dos cidadãos tão ampla quanto tecnicamente possível na formação da vontade política da comunidade estadual, e pressupõe assim a efectiva instauração e funcionamento de um sistema democrático – seja de democracia directa ou referendária, como continua a ser em larguíssima medida a democracia da Confederação Helvética, seja de democracia representativa pura (ou temperada com mecanismos referendários e participativos de outro tipo), como é a regra da generalidade dos actuais estados desenvolvidos. Esta segunda exigência ou vector de livre disponibilidade (económica) dos indivíduos traduz uma clara implicação de estruturação democrática do poder estadual, pois que sendo este a quem cabe reconhecer que tarefas cabem aos indivíduos e não ao estado e vice-versa (sob pena de a soberania estadual se transferir para a instância a quem caiba uma tal “competência da competência”), não se vê como salvaguardar a primazia da acção económica dos cidadãos, se estes puderem ser totalmente excluídos da formação da vontade política do estado¹³.

Em suma, o princípio da liberdade económica implica o princípio da autorresponsabilidade ou a primazia da satisfação privada das necessidades económicas, ancorada no respeito pelo estado fiscal dos diversos direitos e liberdades de natureza económica (como o direito de propriedade e as liberdades profissional e de trabalho, de iniciativa económica, de estabelecimento ou “residência” e de associação económica, etc.), e uma base democrática mínima do poder estadual. Ou, noutra versão, que o estado se mantenha “parasita” dos cidadãos (isto é, da economia privada) e não, ao invés, estes “parasitas” do estado¹⁴.

¹³ Com isto não se pretende negar a existência, com abundantes exemplos históricos e contemporâneos, de estados fiscais desprovidos de uma (efectiva) estrutura democrática, embora com uma economia assente na actuação dos agentes económicos privados e de um suporte financeiro baseado na tributação da economia assim organizada. Queremos antes acentuar que tais estados estão longe de ser o paradigma do estado fiscal, pois que, ao não respeitarem o princípio da livre disponibilidade (económica) dos indivíduos, acabam por se configurar sobretudo como um “capitalismo de estado”, em que o sistema económico se baseia, não na livre iniciativa da generalidade dos agentes económicos privados, mas na iniciativa privada que o estado (*rectius*, o grupo económico que o suporta), enquanto seu depositário, entenda “conceder” caso a caso. Por isso, não obstante a livre disponibilidade económica individual não constituir um pressuposto absolutamente necessário do estado fiscal, não há dúvidas de que só um tal princípio permite reconhecer claramente esta forma de estado e garanti-la face a desenvolvimentos perversos, mormente em momentos de crise como é o do actual estado social.

¹⁴ Para maiores desenvolvimentos, v. o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 1998, p.191 e ss., e o nosso estudo, «O princípio do estado fiscal», *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao*

4. A cidadania fiscal

Mas o que vimos de dizer, numa outra perspectiva, ou seja, vistas as coisas, não a partir do estado, mas a partir dos destinatários do poder estadual, podemos falar aqui de de cidadania, de cidadania fiscal. Uma cidadania que, se, de um lado, implica que todos suportem o estado, ou seja, que todos tenham a qualidade de destinatários do dever fundamental de pagar impostos na medida da respectiva capacidade contributiva, de outro, impõe que tenhamos um estado fiscal suportável, isto é, um estado cujo sistema fiscal se encontre balizado por estritos limites jurídico-constitucionais.

O que significa que o estado fiscal implica uma cidadania de liberdade cujo preço reside em sermos todos destinatários do dever fundamental de pagar impostos. Deste modo, a estadualidade fiscal exprime mesmo uma ideia de alcance mais vasto, uma vez que tem subjacente a primazia da liberdade ou, o que vem dar no mesmo, a primazia dos direitos fundamentais face ao demais valores ou bens constitucionais em que naturalmente se integram os deveres fundamentais¹⁵.

4.1. *A ideia de cidadania fiscal.* A cidadania pode ser definida como a qualidade dos indivíduos que, enquanto membros activos e passivos de um estado-nação, são titulares ou destinatários de um determinado número de direitos e deveres universais e, por conseguinte, detentores de um específico nível de igualdade¹⁶. Uma noção de cidadania, em que, como é fácil de ver, encontramos três elementos constitutivos, a saber: 1) a titularidade de um determinado número de direitos e deveres numa sociedade específica; 2) a pertença a uma determinada comunidade política (normalmente o estado), em geral vinculada à ideia de nacionalidade; e 3) a possibilidade de contribuir para a vida pública dessa comunidade através da participação.

Pois bem, a cidadania traduz um determinado nível de igualdade de todos os pertencentes a uma comunidade humana, concretizado num conjunto de direitos e deveres universais. Conjunto este que, ao fim de uma bem conhecida evolução, se concretizou em direitos e deveres de natureza pessoal (cidadania pessoal), direitos e deveres de natureza política (cidadania política) e direitos e deveres de carácter social (cidadania social). Com efeito, com o fim da distinção entre cidadania activa e cidadania passiva ou, o que vem dar no mesmo, com a

Professor João Lumbrakes, Edição da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Coimbra Editora, 2000, p. 363 e ss. V. também Von Erik Gawel, «Das Steuerstaatgebot des Grundgesetzes», *cit.*

¹⁵ Primazia de qual decorrem numerosas consequências para os deveres fundamentais, entre as quais se contam a sua subordinação à regra da tipicidade ou do *numerus clausus* e a sua natureza de limites imanescentes aos direitos fundamentais. Cf., sobre estes aspectos, o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, *cit.*, esp. p. 25 e ss., 77 es. e 551 e s.

¹⁶ V. sobre esta ideia, por último, Thomas Janoski, *Citizenship and Civil Society*, Cambridge UP, 1998, p. 8 e ss. Como se diz nesta obra, citando Michael Walzer, “o bem primário que distribuimos uns aos outros é o da qualidade de membro de uma comunidade humana” (p. 217).

universalidade do direito de voto, foi estendida a cidadania plena a todos os membros da comunidade.

Pelo que o estado passou a ter por suporte activo todos os membros da respectiva comunidade. Ou seja, a existência e o funcionamento do estado passou a ser assunto de todos. Todos os membros da comunidade são, assim, suportes económicos, de um lado, e suportes políticos, de outro, do estado¹⁷. Pelo que todos temos simultaneamente o dever de suportar financeiramente o estado e o direito (o direito-dever) de ter uma palavra a dizer sobre os impostos que estamos dispostos a pagar, o que, nos dias de hoje, outra coisa não quer dizer senão participar no grande debate sobre a reforma fiscal que se encontra aberto na generalidade dos países¹⁸.

4.2. *O quadro constitucional da cidadania fiscal.* Como referimos, a cidadania de liberdade, que o estado fiscal pressupõe, para não ser postergada impõe um sistema fiscal balizado por estritos limites jurídico-constitucionais. Limites esses que integram a chamada constituição fiscal e que podemos reconduzir, para não nos alongarmos neste aspecto¹⁹, a duas ideias: uma ideia de segurança, que tem o seu tradicional e principal suporte no princípio da legalidade fiscal, e uma ideia de justiça ou equidade, que tem a ver com a medida dos impostos e assenta no princípio da capacidade contributiva. Uma palavra muito rápida sobre cada uma destas balizas fundamentais do estado fiscal.

Quanto ao princípio da legalidade fiscal diremos tão-só que, depois de, no século XIX, ter absorvido na prática todo o quadro jurídico-constitucional dos limites dos impostos, passou, no século XX, a ser configurado apenas como uma garantia procedimental. Pois, no século XIX, o conceito racional de lei, ao ver nesta uma expressão da razão ou da justiça e, por conseguinte, uma correspondência entre a forma de lei e o seu conteúdo racional ou justo, conduziu a que a reserva da disciplina jurídica fundamental dos impostos à lei tivesse por efeito automático remeter estes para um critério de justiça.

Mas quando, no século XX, esse entendimento se desfez e caiu por terra a crença no carácter supostamente amigo do legislador parlamentar, que em consequência passou a ser tão suspeito aos olhos dos cidadãos como qualquer poder, o princípio da legalidade fiscal deixou de constituir uma garantia plena dos contribuintes. Daí a necessidade de endossar a justiça ou equidade fiscal a outros princípios. Surgiu assim, de uma maneira muito clara, a utilidade prática da distinção entre princípios ou limites formais e princípios ou limites materiais da

¹⁷ Cf., porém, o que dissemos *supra*, nota 13.

¹⁸ Cf. Joel Slemrod & Jon Bakija, *Taxing Ourselves. A Citizen's Guide to the Great Debate over Tax Reform*, The MIT Press, Cambridge (Massachusetts). London (England), 1996.

¹⁹ Para maiores desenvolvimentos v. o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 313 e ss.

tributação, sendo aqueles dirigidos a delimitar *quem e como* se tributa e estes a definir *o que é que e em que medida* se tributa.

Em consequência chegamos à conclusão, um pouco por toda a parte, de que a medida da tributação ou o critério da igualdade em sede dos impostos não pode deixar de ser o princípio da capacidade contributiva. Embora também logo se tenha reconhecido que a intensidade de vigência deste princípio não é idêntico em relação a todos os impostos, havendo, pois, graus ou níveis de afirmação bem diferentes consoante o tipo de imposto. Na verdade, essa intensidade é bem maior nos impostos sobre o rendimento, especialmente no imposto pessoal sobre o rendimento, do que em sede dos impostos sobre o património, de um lado, e do que em sede dos impostos sobre o consumo, de outro. O que é particularmente visível em relação a estes últimos, em que a vigência do princípio da capacidade contributiva sofre sérios entraves derivados do facto de tais impostos se integrarem no preço dos bens e serviços. Com efeito, sendo os preços fixados pelo mercado e não pelo estado, não há a possibilidade de garantir que tais impostos atinjam efectivamente a capacidade contributiva dos consumidores finais ou dos utentes dos serviços como é característica dos impostos sobre o consumo, em relação aos quais, não raro, a lei prevê mesmo a obrigação de repercussão²⁰.

Mas a justiça ou equidade fiscal não se satisfaz, no estado social, com o respeito apenas do princípio da capacidade contributiva, pois este, no entendimento que perfilhamos, impõe para o imposto uma medida proporcional. Ora, é sabido como a instituição, por via de regra em sede constitucional²¹, do estado social, conduziu a exigência de impostos progressivos, quando não do próprio sistema fiscal no seu conjunto²².

Uma exigência, cuja concretização, assim se esperava, levaria à elevação da qualidade da cidadania dos mais fracos. O que, se em alguns casos, foi plenamente atingido, em muitos outros continua longe de se verificar.

5. Alguns problemas actuais do estado fiscal

Mas se o estado fiscal teve, até há pouco tempo, a configuração que tentámos surpreender e recortar, ele está confrontado hoje com alguns problemas que não podem deixar de nos questionar. Daí que se imponha uma referência aos mesmos.

5.1. *As respostas ao aumento da carga fiscal.* E o primeiro aspecto a ter aqui em conta tem a ver com as respostas que surgiram face ao aumento da carga fiscal, que vieram erguer

²⁰ É o caso, por exemplo, do art. 36º, n.ºs 1 e 2, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado português. Cf. o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 387 e s.

²¹ Em termos, por vezes superdesenvolvidos, como ocorre nas constituições portuguesa de 1976 e brasileira de 1988.

uma barreira antes de ela atingir os limites, cuja ultrapassagem detonaria a intervenção do limite jurídico consubstanciado no princípio do estado fiscal. Respostas essas que têm seguido dois cominhos bastante distintos, ligado cada um deles à respectiva causa de suporte.

Assim, de um lado, temos uma resposta estritamente interna, levada a cabo exclusivamente pelo estado, no quadro democrático, em que os níveis da carga fiscal atingidos levou à eleição de governos que apostaram claramente na diminuição dessa carga. Foi o que ocorreu ainda na década de oitenta do século passado em diversos países, cujos exemplos mais paradigmáticos são os Estados Unidos, a Inglaterra e a Suécia. Na verdade, não obstante a diversidade de modelos ou de níveis de concretização do estado social fiscal existente nestes países, o certo é que, seguindo um caminho comum, todos encetaram reformas fiscais orientadas para a diminuição da carga fiscal, que vieram deixar sem possibilidade de aplicação prática o princípio do estado fiscal²³.

De outro lado, mais recentemente, estamos perante uma resposta de cariz mais marcadamente externo, imposta pelo mercado nesta era da globalização²⁴ e mundialização, em

²² Para o entendimento do princípio da capacidade contributiva como suporte de impostos proporcionais, e do princípio do estado social como suporte de impostos progressivos, v. o nosso livro, *O Dever Fundamental de Pagar Imposto*, cit., p. 469 e ss. e 573 e ss.

²³ V., sobre o problema e por todos, a análise de Sven Steinmo, *Taxation and Democracy. Swedish, British and American Approaches to Financing the Modern State*, Yale UP, New Haven and London, 1993, esp. p. 156 e ss.

²⁴ Que tanto entusiasma alguns autores, que sonham até com uma globalização política – com um estado universal. O que nos levanta as mais sérias dúvidas. Pois não vemos como seja possível, pelo menos nos tempos mais próximos, que a tão celebrada globalização económica leve a um estado universal, pois a globalização ao nível político é bem mais complicada do que a globalização ao nível económico. Com efeito, a globalização política teria que ter por pólo aglutinador o estado democrático, assente portanto no sufrágio universal de um homem um voto, e o estado respeitador dos direitos fundamentais, o estado do modelo ocidental, portanto. Ora, as profundas diferenças de registo cultural dos estados actuais não permitem prever a sua colocação sob tão exigente denominador comum (na nossa mundividência, naturalmente). Por isso, estamos em crer que a diferenciação, a autonomia, e os particularismos continuarão a ser uma marca no domínio dos estados, ainda que, porventura, agrupados por pólos culturais. A nosso ver, ainda bem, uma vez que a globalização, a começar pela globalização económica, em vez de abrir caminho a que todos os países tenham livre acesso a tudo numa lógica de que tudo está acessível a todos, leva, ao invés, a que alguns, os países centrais mais poderosos, que portanto já têm mais, se apropriem tendencialmente de tudo quanto é pertença dos outros. Daí que a globalização não seja, em rigor, verdadeira globalização, mas antes, como diz Boaventura Sousa Santos, de uma face, localismo globalizado concretizado na expansão dos particularismos dos países centrais e, de outra face, globalismo localizado traduzido no impacto específico provocado nos países periféricos por aquela expansão – Boaventura Sousa Santos, *Toward a New Common Sense. Law, Science and Politics in the Paradigmatic Transition*, Routledge, London and New York, 1995, p. 263. Justamente porque a “globalização” económica é o que acabamos de referir e não o que a generalidade dos seus fautores apregoa, não se assistindo por conseguinte à disponibilização crescente de tudo a a favor de todos, mas sim à reserva de quase tudo a cada vez menos, ela é uma armadilha que, na sua previsível detonação a dois tempos, corre o risco de levar à frente, primeiro, o estado social e, depois, o próprio estado democrático. Sobre uma tal armadilha v. a oportuna e incisiva análise de Hans Peter e Harald Schumann, *A Armadilha da Globalização. O Assalto à Democracia e ao Estado Social*, 2ª ed., Terram, Lisboa, 1999. No respeitante à globalização, v. também Luís Sá, «O global e o local e a nova pluralidade de espaços de cidadania», em Idem, *Espaços de Poder e de Democracia. Do Global ao Local no Limiar do Século XXI*, p. 11 e ss., e Antony Giddens, *O Mundo na Era da Globalização*, Editorial Presença, Lisboa, 2000. Mesmo a nível económico o que é previsível, não é uma globalização ou mundialização, mas sim a

que os estados se vêm forçados a entrar numa concorrência fiscal sem precedentes. Uma concorrência que, numa primeira fase, foi vista como benéfica e, conseqüentemente, acolhida com verdadeira simpatia pelos autores, justamente porque ela veio forçar as alíquotas demasiado elevadas dos impostos para uma baixa substancial.

Para isso contribuiu decisivamente o modelo elaborado por *Charles Tiebout* em 1956, segundo o qual a concorrência entre sistemas fiscais num espaço de liberdade de movimentação dos factores de produção conduz a resultados eficientes, na medida em que aos diferentes níveis de fiscalidade correspondam necessariamente níveis diversos de fornecimento de bens e serviços públicos financiados por aqueles. As pessoas e as empresas seriam assim livres de se fixar ou estabelecer nos territórios em que obtivessem um melhor equilíbrio entre a receita fiscal que suportam e a despesa pública correspondente às suas preferências²⁵.

Mas a manutenção e aceleração dessa concorrência não tardou a revelar a sua fase de concorrência fiscal prejudicial ou nefasta, que veio ameaçar seriamente o conjunto das receitas fiscais dos estados e provocar uma enorme perturbação no equilíbrio alcançado no estado fiscal social. Uma perturbação que vai desequilibrar, de um lado, os diversos impostos do sistema fiscal e, de outro, os impostos suportados pelos diversos tipos de contribuintes. Em concretização do primeiro desequilíbrio ganham terreno os impostos sobre o consumo face aos impostos sobre o rendimento e, dentro destes, a tributação das pessoas singulares face às pessoas colectivas. Através do segundo desequilíbrio assistimos à deslocação da tributação dos rendimentos das empresas, do rendimento do capital e do rendimento do profissionais altamente qualificados, que dada a sua natureza nómada num mercado praticamente mundializado circulam com grande facilidade, para os rendimentos do trabalho em geral, os quais, dado o seu carácter mais sedentário, não têm grandes possibilidades de deslocação.

Uma realidade que não só veio pôr em causa todo o equilíbrio pacientemente construído ao longo de diversas décadas do século XX e concretizado no estado social, como retirar toda e qualquer utilidade, que pudesse ser imputada, ao princípio do estado fiscal, concebido como um

constituição de blocos regionais – v., neste sentido e por último, Manuel Lopes Porto, *Teoria da Integração e Políticas Comunitárias*, 3ª ed., Almedina, Coimbra, 2001, p. 480 e ss.

²⁵ Charles Tiebout, «A pure theory of local expenditures», *Journal of Political Economy*, vol. 64, 1956, p. 416 e ss., autor que, como o título deste artigo logo sugere, não teve em conta a concorrência fiscal internacional. Defendida com visível entusiasmo, no quadro de triunfo da ideologia neoliberal, por diversos autores, que nela viam um suporte eficaz para o aumento da eficiência da despesa pública e para a limitação da sua dimensão, tal teoria não tardou a ser objecto de importantes críticas. Assim, foram levantadas ao modelo de Tiebout, *inter alia*, as seguintes objecções: 1) é de um modelo que, esquecendo a função redistributiva dos impostos, está construído como se as pessoas e as empresas obtivessem benefícios da actividade do Estado iguais aos impostos pagos, ou seja, tem por base um entendimento dos impostos assente exclusivamente na ideia de troca ou de benefício quando actualmente se procura reconduzi-los à ideia da capacidade contributiva; 2) o equilíbrio para que tende o modelo é um equilíbrio de subtributação, pois os estados, preocupados com a atracção do investimento externo, são forçados a níveis de despesa e de impostos abaixo do que seria desejável; 3) o modelo ignora por completo a diferente mobilidade dos factores de produção, o que leva sobretudo à deslocação da tributação do capital para o trabalho, um fenómeno, de resto, já visível nos tempos que correm.

limite à própria dimensão do estado. Por isso, atenta a referida concorrência fiscal prejudicial, o problema que hoje se coloca não é o da dimensão máxima do estado fiscal, a preocupação que, como referimos, esteve na base do apelo ao princípio do estado fiscal. É, antes, o da sua dimensão mínima, ou seja, do mínimo de existência estadual, um aspecto que, embora não estivesse esquecido, se apresentava desprovido de interesse prático²⁶.

Daí a tomada de posição sobre uma tal concorrência fiscal tanto pela OCDE como pela União Europeia. O que se traduziu, em sede da OCDE, na aprovação em 1998 de um Relatório sobre a concorrência fiscal prejudicial como problema mundial²⁷ e, em sede da União Europeia, a aprovação de um Código de Conduta relativo à fiscalidade das empresas²⁸. Documentos que são a expressão mais visível do início do estabelecimento de uma disciplina a nível internacional tendencialmente global, ou seja, ao nível a que a concorrência fiscal se verifica. Uma ideia sobre cada um destes documentos.

O Relatório da OCDE criou um *Forum* para as práticas fiscais prejudiciais, que foi encarregado de identificar os regimes fiscais preferenciais potencialmente prejudiciais dos países membros e, bem assim, os países que, de acordo com os critérios definidos no Relatório, configurem paraísos fiscais. Para além disso, definiu os princípios directores relativos ao tratamento dos regimes preferenciais prejudiciais dos 29 países membros, adaptou uma série de 19 recomendações dirigidas à luta contra as práticas fiscais prejudiciais e fixou um calendário para os países membros identificarem, declararem e suprimirem as características prejudiciais dos seus regimes preferenciais²⁹.

Por seu turno, o Código de Conduta da União Europeia relativo à fiscalidade das empresas é uma espécie de *gentlemen's agreement*, integrado por um compromisso político³⁰, que visa combater a concorrência fiscal prejudicial através de medidas que sejam susceptíveis de ter incidência sensível na localização das actividades económicas na Comunidade Europeia, sejam estas levadas a cabo por empresas diferentes, sejam exercidas dentro de um grupo de sociedades. Quanto às medidas fiscais abrangidas, devemos considerar como tal todas as medidas fiscais que afectem a localização das actividades económicas, qualquer que seja a sua base jurídica ou forma de concretização (disposições legislativas, disposições regulamentares e

²⁶ V. o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Imposto*, cit., p. 216.

²⁷ Subordinado ao título «Concorrência fiscal prejudicial: um problema mundial», aprovado em 9 de Abril de 1998 pelo Conselho da OCDE, com as significativas abstenções do Luxemburgo e da Suíça.

²⁸ Aprovado por Resolução do Conselho e dos Representantes dos Governos dos Estados-Membros, reunidos no Conselho em 1 de Dezembro de 1997.

²⁹ Na sequência dos trabalhos lavados a cabo pelo *Forum*, foi elaborado o Relatório 2000 «Para uma cooperação fiscal global», em que, de um lado, nos dá conta da avaliação feita dos regimes fiscais preferenciais prejudiciais dos países membros e dos regimes fiscais que constituem paraísos fiscais, através da elaboração de uma lista de cada uma destas situações e, de outro lado, se estabelecem instrumentos seja de aprofundamento do diálogo com os países que se apresentam cooperativos na eliminação das práticas fiscais prejudiciais, seja de participação das economias dos países não membros.

³⁰ Compromisso esse que mais não é do que uma expressão do fenómeno mais geral traduzido na actual da fuga do jurídico para o político, um fenómeno que coloca não poucos problemas.

simples práticas administrativas), que possam ser consideradas como potencialmente prejudiciais. Nestas se integram, designadamente, as que se traduzam num nível de tributação efectivo, incluindo a taxa zero, significativamente inferior ao normalmente aplicado no Estado-membro em causa. Resulte isto quer da taxa nominal do imposto, quer do processo de determinação da matéria colectável, quer de qualquer outro factor pertinente, como as isenções ou deduções à colecta³¹.

Em conclusão, a preocupação actual em relação ao estado fiscal vai justamente no sentido de defesa do seu limite mínimo. Pois o estado há-de dispor de um nível de receitas fiscais compatível com as missões que lhe estão atribuídas. Mas, sendo esse nível o que, ao fim e ao cabo, obtiver o consenso internacional, há o temor de ele se revelar demasiado baixo, demasiado baixo designadamente para assegurar as tarefas públicas próprias de um estado social (mesmo que emagrecido).

5.2. *O poder da administração fiscal.* Um outro fenómeno contemporâneo, que vem desequilibrar o quadro constitucional clássico do estado fiscal, é a que podemos designar por deslocação crescente do poder em sede fiscal para a administração e, dentro desta, da tradicional administração activa, traduzida na liquidação e cobrança da generalidade dos impostos, para a actual administração de controlo, limitada basicamente ao controlo e fiscalização da administração ou gestão dos impostos levada a cabo predominantemente pelos particulares. Algumas palavras sobre cada um destes aspectos.

E, quanto ao primeiro, ou seja, quanto à deslocação do poder para a administração fiscal, não precisamos de perder muito tempo. É certo que, em homenagem ao princípio da legalidade fiscal, a disciplina dos impostos cabe ao parlamento, que, por exigências do chamado princípio da tipicidade, deve levar essa disciplina tão longe quanto possível. Segundo uma formulação mais antiga do Tribunal Constitucional Federal Alemão, esse princípio implicaria que os pressupostos de facto do imposto fossem determinados de tal modo que o contribuinte pudesse calcular antecipadamente o respectivo encargo fiscal. O que, como logo foi observado, não passa de uma flor de retórica. Pois, face a um direito fiscal cuja complexidade o aproxima do caos, isso significaria pedir ao legislador o impossível.

³¹ Para efeitos de qualificação de uma medida fiscal como prejudicial, o Código fornece, a título de exemplo, alguns parâmetros a considerar em termos alternativos: 1) se o regime é aplicável apenas a não residentes ou a transacções realizadas com não residentes; 2) se as vantagens concedidas são totalmente isoladas da economia interna, sem incidência na base fiscal nacional; 3) se as vantagens são concedidas mesmo que não exista qualquer actividade económica real nem qualquer presença económica substancial no Estado-membro que proporcione essas vantagens; 4) se o método de determinação dos lucros resultantes das actividades internas de um grupo multinacional se afasta dos princípios geralmente aceites a nível internacional, nomeadamente das regras aprovadas pela OCDE; 5) se as medidas fiscais carecem de transparência, nomeadamente quando as disposições legais sejam aplicadas de forma menos rigorosa e não transparente a nível administrativo.

De resto, porque as coisas são assim, por toda a parte a administração fiscal foi chamada a assumir um papel crescente, bem visível nas numerosas e amplas aberturas à sua margem de livre decisão contidas nas leis fiscais³². Não admira, por isso, que a administração fiscal venha adquirindo um papel cada vez mais importante e que se assista, hoje em dia, a um relativo apagamento do legislador fiscal³³.

Mas, ao mesmo tempo que, por razões que se prendem com a praticabilidade das leis, a administração fiscal é convocada para suprir as incapacidades e insuficiências do legislador, assistimos a um outro fenómeno que, a seu modo, reforça também o papel da administração no domínio dos impostos. É que a administração fiscal está cada vez mais confinada a tarefas de controlo ou de fiscalização.

Com efeito, independentemente de saber se o estado em geral está caminhar para o chamado estado vigilante, que mais não seria do que a outra face do estado regulador³⁴, e, bem assim, de se este é ainda uma forma do estado social ou antes uma manifestação do seu desmantelamento, do que não há dúvidas é de que, em sede fiscal, a administração é, indiscutivelmente, cada vez mais uma administração vigilante³⁵. O que se deve a diversos factores, entre os quais avultam o do crescente fenómeno da “privatização” da administração ou gestão dos impostos. De um lado, uma parte cada vez mais significativa dos impostos actuais é liquidada e cobrada pelos particulares, seja pelos próprios contribuintes, através do mecanismo da autoliquidação, seja por terceiros, actuando em substituição dos contribuintes.

³² Para uma ilustração desta afirmação, em sede do direito português, os nossos livros *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 378 e s., e *Direito Fiscal*, cit., p. 146 e ss.

³³ Legislador que cada vez mais é o legislador governamental ou executivo e menos o legislador parlamentar. Uma afirmação que podemos ilustrar com o facto de a generalidade dos actuais códigos fiscais portugueses terem sido aprovados por decretos-lei do Governo e não por leis da Assembleia da República. Assim, toda a ampla reforma fiscal levada a cabo nas décadas de oitenta e noventa do século passado foi concretizada através de decretos-lei editadas com base em autorizações legislativas da Assembleia da República. Foi o que aconteceu com a aprovação do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC), do Código da Contribuição Autárquica (CCA), do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras (RJFA), do Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras (RJFNA), do Código de Processo Tributário (CPT), da Lei Geral Tributária (LGT), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo (CIEC). Ao que nos é dado saber apenas o Código do Imposto de Selo, aprovado pela Lei n.º 150/99, de 11 de Setembro, e a recente Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, a Lei de Reforma da Tributação do Rendimento, escaparam à legislação do Governo.

³⁴ Um estado que, depois de transferir para os privados parte significativa dos serviços públicos, a pretexto da sua desregulação, se limita a impor as regras de jogo. Para nós, como dissemos noutra lugar, a tão propalada e celebrada desregulação, ao contrário do que a retórica esconde, mais não é do que uma transferência da regulação do estado, em princípio ancorada no interesse comunitário democraticamente escrutinado, para a regulação (as mais das vezes selvagem) do mercado, a cuja voragem assim acabam por ser entregues os cidadãos convertidos em consumidores. V. o nosso estudo «Algumas considerações sobre a solidariedade e a cidadania», cit., p. 173. Quanto ao fenómeno da regulação, v., por último, Saldanha Sanches, «A regulação. História breve de um conceito», *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 60, 1, Janeiro de 2000, p. 5 e ss.

³⁵ Cf. Ricardo Rivera Ortega, *El Estado Vigilante*, tecnos, Madrid, 1999, que trata da função inspectiva da administração em geral.

De outro lado, mesmo quando a liquidação permanece nas mãos da administração fiscal, como acontece no Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, num sistema de declaração ou de auto-confissão do contribuinte como é o português³⁶, a administração está limitada, na quase totalidade dos casos, a realizar meras operações matemáticas, as quais, por serem de carácter automático, são mesmo levadas a cabo com o recurso a meios informáticos. Por isso, quer se trate de impostos em que há autoliquidação, quer de impostos liquidados pela administração com base em declarações e elementos fornecidos pelos particulares, a administração desempenha basicamente uma função de controlo ou de fiscalização.

O que significa que a administração fiscal deixou de ser a aplicadora das normas de imposição ou de tributação, para passar a ser a fiscalizadora do cumprimento dessas normas por parte dos particulares, sobre os quais impendem os mais diversos e onerosos deveres fiscais, principais e acessórios. Pelo que a parte de leão da administração fiscal se traduz, hoje em dia, na actividade de fiscalização ou de inspecção. O que coloca não poucos problemas, mormente os ligados ao reforço dos poderes da administração que, deste modo, passou a ter sobre os seus ombros a enorme responsabilidade da quase totalidade da luta contra a fraude e evasão fiscais. Um aspecto que bem merece a nossa atenção.

5.3. *A luta contra a evasão fiscal.* Como todos sabemos, a luta eficaz contra as múltiplas e variadas formas de evasão fiscal constitui, nos tempos que correm, uma tarefa verdadeiramente titânica, especialmente para os governos com suporte democrático. Mas uma luta que não pode deixar de ser travada e travada em termos de conseguir um mínimo de êxito, sob pena de vermos o próprio estado democrático ir ao fundo sem apelo nem agravo.

Com efeito, é de todo insustentável a situação a que uma parte significativa e crescente de contribuintes se conseguiu alcandorar, fugindo descaradamente e com assinalável êxito aos impostos. E insustentável pela receita perdida que origina e, conseqüentemente, pelo *apartheid* fiscal que a mesma provoca, desonerando os “fugitivos” fiscais e sobrecarregando os demais contribuintes que, não podendo fugir aos impostos, se tornam verdadeiros reféns ou cativos do Fisco por impostos alheios³⁷. Um fenómeno que muito justamente coloca a questão de saber se, através desta via, não estamos de algum modo a regressar à situação que com algumas excepções se manteve até ao triunfo do estado constitucional, em que certas classes, ou seja, o clero e a nobreza, estavam excluídos da tributação que, assim, incidia apenas sobre os membros do terceiro estado³⁸.

³⁶ V. o art. 75º da Lei Geral Tributária.

³⁷ V., sobre este fenómeno, o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 339 e s.

³⁸ Uma das excepções, ao que supomos a primeira, verificou-se em Portugal que, em 1642, para fazer face às despesas com a Guerra da Restauração travada com Espanha, adoptou, com notável pioneirismo para a época, um imposto próprio dum estado moderno, a chamada décima militar, um imposto geral sobre o rendimento a que foram submetidos os membros dos três estados – o clero, a nobreza e o povo (ou

Naturalmente que a fuga aos impostos aparentemente nada traria de mal ao mundo se todos os contribuintes estivessem em condições de fugir e de fugir em condições de igualdade. Mas isso é de todo inverificável, pois fugitivos fiscais só alguns estão em condições de o ser. Assim e tendo em conta a tributação mais importante e sensível do ponto de vista do princípio da justa repartição dos encargos públicos, a tributação do rendimento, em Portugal é visível que apenas os trabalhadores independentes e as empresas, por disporem de rendimentos ocultáveis ao Fisco, se encontram em condições de lançar sobre os outros, por via de regra sobre os trabalhadores subordinados, o excesso da carga fiscal que a sua fuga provoca.

Por isso, é imperiosa uma luta adequada, eficaz e corajosa contra a evasão fiscal que campeia um pouco por toda a parte, particularmente facilitada com a moderna hipertrofia e complexidade técnica da generalidade da legislação fiscal e da crescente desmaterialização dos pressupostos de facto dos impostos. Uma luta que, como é evidente, não se pode servir de quaisquer instrumentos, mas de instrumentos conformes à constituição, mais especificamente conformes à constituição fiscal em que naturalmente avulta o princípio do estado fiscal e as liberdades que este princípio suporta.

Ora bem, como é sabido, foi entendido, durante muito tempo, em tributo sobretudo à preferência dada ao princípio da legalidade fiscal face ao princípio da igualdade ou justiça fiscal, que a luta contra a evasão fiscal se devia situar na esfera do legislador e não na esfera da administração. Com efeito, impondo o princípio constitucional da legalidade fiscal a reserva ao legislador parlamentar ou governamental parlamentarmente autorizado, da criação dos impostos e da disciplina dos seus elementos essenciais, só a um tal legislador caberia prevenir a evasão fiscal, actuando quer em sede do recorte legal dos factos tributários ou da configuração legal dos tipos tributários, quer através do recurso a presunções, presunções que, atentas as exigências do princípio da capacidade contributiva, não-de ser sempre presunções *juris tantum*³⁹.

À administração fiscal estaria, por conseguinte, vedada qualquer hipótese de intervenção na luta contra a evasão aos impostos, para além naturalmente da decorrente da sua competência de estrita execução das leis fiscais. Em suma, nas costas do legislador repousava o êxito e o fracasso da luta contra a evasão fiscal, ainda que porventura o fracasso, que a partir de certo

terceiro estado). De assinalar é aqui, até porque nos encontramos no Brasil, terra em que viveu e morreu o grande Padre António Vieira, que para a sujeição a este imposto das classes anteriormente excluídas da tributação, isto é, do clero e da nobreza, foi decisivo o contributo desse talentoso e inigualável pregador. Um contributo prestado através do célebre sermão de Santo António, pregado a 14 de Setembro de 1642, na véspera da reunião das Cortes, convocadas justamente para aprovarem a referida décima militar. Um sermão notável pela ideia de igualdade que suporta, ideia que só muito mais tarde triunfará com as revoluções liberais inglesa, americana e francesa.

³⁹ V, neste sentido, o Ac. do Tribunal Constitucional nº 348/97, que julgou inconstitucional presunções inelidíveis de rendimento, uma decisão que foi publicada em *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, vol. 36º, 1997, p. 911 e ss., e anotada por nós favoravelmente (quanto à decisão mas não inteiramente quanto à fundamentação) na revista *Fisco*, nº 84/85, Set./Out. de 1998, p. 85 e ss.

momento se começou a desenhar, se ficasse a dever à impraticabilidade das soluções legais preconizadas.

Mas a realidade da tributação actual, concretizada numa administração fiscal passiva relativamente à gestão dos impostos, embora activa na fiscalização dessa gestão levada a cabo pelos particulares, não tardou a reclamar uma outra visão das coisas. Uma visão que, como bem se compreende, veio colocar exigências muito claras no respeitante aos meios à disposição dessa actividade administrativa. Em tais meios se incluem, nomeadamente, as cláusulas gerais anti-abuso, de um lado, e o acesso da administração fiscal à informação bancária, de outro. Algumas palavras sobre cada um destes aspectos.

5.3.1. *As cláusulas anti-abuso.* Atenta a realidade referida, com o andar do tempo e em virtude sobretudo da crescente internacionalização das empresas, o nosso legislador foi forçado a introduzir no ordenamento diversas cláusulas de combate à evasão fiscal. Começou por se satisfazer com cláusulas específicas anti-abuso. Foi assim que várias cláusulas desse tipo deram entrada no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas⁴⁰.

Mas, como é fácil de ver, a luta contra as múltiplas formas, que a evasão e fraude fiscais apresentam, muito dificilmente poderá ser levada a cabo com êxito pelo legislador através de uma casuística previsão de diversificadas cláusulas especiais, num autêntico jogo do gato e do rato. Por certo reconhecendo isso, o legislador português veio, mais recentemente, introduzir uma cláusula geral de luta contra a evasão e fraude fiscais⁴¹.

O que foi concretizado através do aditamento do nº 2 ao art. 38º da Lei Geral Tributária⁴², nestes termos: “são ineficazes os actos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objectivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de actos ou negócios jurídicos de resultado económico equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos”.

Naturalmente que não discordamos, em princípio, da adopção de uma cláusula geral contra a evasão e fraude fiscais. Mas, dizermos isto, não significa que concordemos com uma cláusula

⁴⁰ Tais como: as que permitem à administração fiscal não aceitar os preços declarados nas transacções entre sociedades com uma direcção comum em especial se uma delas for não residente (art. 57º) ou recaracterizar certas operações que difiram pela substância da sua forma (art. 68º-B, nº 11), a que estabelece um ónus da prova especial para pagamentos a empresas situadas em paraísos fiscais (art. 57º-A), a que imputa aos sócios residentes em território português os lucros obtidos por sociedades sediadas em paraísos fiscais (art. 57º-B), a que cria limitações para a relação entre capital próprio e outros financiamentos em empresas de capital pertencente a não residentes (art. 56º-C) e a que exclui a aplicação do regime de neutralidade fiscal das fusões e cisões quando as sociedades participantes nessas operações tenham como um dos objectivos principais a evasão fiscal e não a sua reestruturação ou racionalização (art. 62º, nº 9).

⁴¹ À semelhança do que se verifica, desde há muito tempo, na Alemanha (com o § 42 da *Abgabenordnung*) e em Espanha (com o art. 24º da *Ley General Tributária*).

⁴² Pela Lei nº 100/99, de 27 de Junho, muito embora esse preceito tenha, inexplicavelmente, começado por ser introduzido, pela Lei do Orçamento para 1999, como aditamento a um artigo – o art. 32º-A - ao então Código de Processo Tributário.

com o teor da reproduzida. Pois, como dissemos noutra local, não podemos acompanhar uma cláusula com tal amplitude, justamente porque se revela demasiado aberta, deixando à administração fiscal poderes excessivamente amplos, poderes que, a serem exercidos nesses precisos termos, se arriscariam seriamente a violar a liberdade de disposição económica dos indivíduos e empresas decorrente do princípio do estado fiscal.

Efectivamente, de duas uma: ou pura e simplesmente a administração fiscal não ousava utilizar tais poderes, até por não saber os exactos termos em que os podia exercer ou, os utilizava em toda a sua plenitude, liquidando de vez a liberdade de conformação que cabe aos contribuintes e bloqueando, por conseguinte, todas as hipóteses de planeamento fiscal que integram essa liberdade. Com efeito, podendo a administração fiscal considerar ineficazes, em sede do direito fiscal que os contribuintes pretendiam ver aplicado, *todos* e quaisquer actos ou negócios jurídicos realizados pelas empresas com o único ou principal objectivo de redução ou eliminação dos impostos, estava aberta a enorme porta por onde certamente podia passar a generalidade dos actos e negócios jurídicos das empresas.

Ora, do princípio do estado fiscal deriva a liberdade das empresas escolherem as suas formas de actuação menos onerosas possíveis do ponto de vista fiscal. E numa tal liberdade se integram também as possibilidades de praticar actos ou celebrar negócios jurídicos com o principal ou mesmo único objectivo de reduzir ou eliminar impostos, conquanto que esta opção não seja veiculada através da utilização de meios ou instrumentos insólitos ou de todo inadequados ao objectivo ou objectivos económicos pretendidos. Na verdade, só no caso de se verificar uma situação destas, será aceitável e legítimo o recurso a uma cláusula geral de luta contra a evasão fiscal⁴³.

Por certo não totalmente alheio a objecções do tipo das que acabamos de mencionar, o legislador, na recente reforma da tributação do rendimento, veio alterar a cláusula geral anti-evasão, tendo dado o n.º 2 do art. 38.º da Lei Geral Tributária passado a dispor que “são ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”⁴⁴. Uma disposição que, não obstante a extensão e complexidade

⁴³ Para uma crítica dessa cláusula geral anti-abuso, v. também Gonçalo Nuno Avelãs Nunes, «A cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal – art.38.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária – à luz dos princípios constitucionais do direito fiscal», *Fiscalidade*, n.º 3, Julho de 2000, p. 39 e ss.

⁴⁴ V. esta redacção no art. 30.º da recente Lei de Reforma da Tributação do Rendimento – a Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro.

visíveis do seu texto, consegue, de algum modo, escapar ao dilema que a versão anterior colocava.

5.3.2. *O acesso à informação bancária.* Como vimos, a administração fiscal, na grande maioria das situações não administra os impostos, antes se limita a fiscalizar se os particulares desempenharam correctamente essa tarefa. Ora, para levar a cabo adequadamente esta sua missão fiscalizadora ou inspectiva, a administração fiscal há-de dispor dos correspondentes instrumentos ou meios.

Meios esses que, numa economia em que se generalizaram as relações bancárias com os indivíduos e com as empresas, ao ponto de a grande maioria das relações económicas passarem pelas instituições bancárias, dificilmente serão conseguidos, em numerosíssimas situações, se insistirmos no bloqueio quase total do acesso às informações guardadas por tais instituições. O que, aliado ao facto de a parte de leão do ónus da prova, tanto no procedimento como no processo tributário, pender em regra sobre a administração fiscal, em virtude fundamentalmente do sistema de administração privada dos impostos mais importantes, conduz frequentemente à quase impossibilidade prática de a administração desempenhar cabalmente a sua missão⁴⁵.

É certo que, independentemente da concepção a que se adira relativamente ao segredo bancário, não temos a menor dúvida de que o acesso da administração fiscal à informação bancária, seja directo, sem necessidade de prévia decisão judicial, seja indirecto, depois portanto de prévia decisão judicial, há-de ter sempre uma natureza claramente excepcional. Na verdade, constitua o segredo bancário uma manifestação do direito fundamental à reserva da intimidade da vida privada, constante do art. 26º, nº 2, da Constituição portuguesa⁴⁶, ou suporte um outro direito fundamental, um direito à reserva da vida privada análogo àquele⁴⁷, a sua afectação terá sempre carácter excepcional.

Mas isto não pode significar que o acesso à informação bancária por parte da administração tributária seja excluído ou dificultado de tal modo que redunde na

⁴⁵ V. os arts. 74º e 75º da Lei Geral Tributária. Uma situação ainda assim bem melhor do que a verificada no passado, isto é, antes da entrada em vigor desta Lei em 1999. Pois, em virtude de uma interpretação, a nosso ver sem suporte nos textos legais, se entendia que o ónus da prova relativo à veracidade das declarações e da escrita dos contribuintes cabia inteiramente à administração fiscal. V. Ministério das Finanças, *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*, Lisboa, 3 de Abril de 1996, p. 295 e ss.

⁴⁶ Que assim é entendido num sentido amplo, como defendeu o Tribunal Constitucional no seu Ac. nº 278/95, em *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, vol. 31º, 1995, p. 371 e ss. Um entendimento que, em nossa opinião, tem como consequência que, nesse direito fundamental, se distingam depois, quanto à intensidade da sua protecção constitucional, duas zonas: uma, construída pela intimidade da vida privada, que podemos considerar mais polarizada em torno do valor da liberdade; outra, formada pela reserva da vida privada, erigida mais em torno do valor da propriedade. Cf. Saldanha Sanches, «A situação actual do sigilo bancário: a singularidade do regime português», e «Segredo bancário e tributação do lucro real», em *Idem, Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal*, Coimbra, 2000, respectivamente, p. 88 e ss. e 101 e ss.

impossibilidade prática de a administração desempenhar a sua função fiscalizadora ou inspectiva. Um acesso cuja maior ou menor abertura dependerá de variáveis que podem ser relativamente diferentes de país para país. Por isso, a margem de abertura do segredo bancário há-de ter em conta, designadamente, a concreta distribuição do ónus da prova entre a administração tributária e os contribuintes, se a determinação da matéria é feita com base em métodos directos ou assenta em métodos indirectos, se a determinação directa da matéria tributável tem por base fundamentalmente elementos na posse da administração ou elementos essencialmente na posse dos contribuintes, etc., etc.

Na verdade, como fiscalizar os rendimentos empresariais e profissionais se os documentos ou informações com que se poderia eventualmente provar a falta de correspondência entre a realidade declarada ao fisco e a realidade vivida pelas empresas ou pelos profissionais estão basicamente fora do alcance da administração?

Um problema que originou recentemente uma alteração legislativa em Portugal, no sentido da admissibilidade do acesso da administração tributária aos dados protegidos pelo segredo bancário. Uma alteração que embora tímida⁴⁸, pelo menos face ao que desde há muito se verifica na generalidade dos países desenvolvidos, é de salientar pelo seu alto significado, mormente político. Com efeito, ao abrir uma pequena brecha no muro blindado do sigilo bancário, nos termos verdadeiramente fundamentalistas em que tem sendo entendido⁴⁹, conseguiu-se pelo menos inverter a via que vínhamos trilhando, uma via de sentido totalmente oposto à que vem sendo seguida pelos países desenvolvidos, mormente pelos nossos parceiros tanto da União Europeia como da OCDE⁵⁰.

Aliás este problema do levantamento administrativo do sigilo bancário é, hoje em dia, um problema que ultrapassa cada vez mais o estrito domínio do direito fiscal e os próprios espaços

⁴⁷ Assente nos arts. 16º, nº 1 e 17º da Constituição, como defende José Maria Pires, *O Dever de Segredo na Actividade Bancária*, Rei dos Livros, Lisboa, 1998, p. 34 e ss.

⁴⁸ Tímida porque a derrogação do sigilo bancário apenas pode ser decidida por um único órgão singular em todo o território nacional, pois uma tal decisão cabe apenas ao director geral dos impostos ou ao seu substituto legal, no respeitante aos impostos em geral, ou ao director geral das alfândegas e dos impostos especiais sobre o consumo ou ao seu substituto legal, no caso dos impostos aduaneiros ou dos impostos especiais sobre o consumo. Para além de se tratar de uma decisão rodeada de múltiplas cautelas tanto procedimentais como processuais, uma vez que essa decisão: 1) deve ser fundamentada com a expressa menção dos motivos concretos que a justificam ; 2) pressupõe a audição prévia do contribuinte; 3) admite recurso para o tribunal tributário, a ser processado através de um processo urgente, isto é, num processo que deve ser decidido no prazo de 90 dias, a contar da data de apresentação do requerimento inicial; 4) recurso esse que, em certos casos, tem mesmo efeito suspensivo – v. os arts. 63º-A e 63º-B da Lei Geral Tributária e os arts. 146º-A a 146º-D do Código de Procedimento e Processo Tributário, artigos uns e outros aditados pela referida Lei de Reforma da Tributação do Rendimento. Ao que acresce o facto de a violação do sigilo fiscal constituir, nos termos do art. 27º do Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras, um crime fiscal punível com pena de prisão até três anos, o que faz dele um crime qualificado face ao crime geral de violação de segredo, o qual, nos termos do art. 195º do actual Código Penal, é punível com pena de prisão até um ano, pena esta que, nos casos referidos no art. 197º do mesmo Código, pode ser agravada de um terço.

⁴⁹ Cf. Saldanha Sanches, «A situação actual do sigilo bancário: a singularidade do regime português», *cit.*

nacionais. Pois a globalização, que se verifica em todos os domínios e não apenas no domínio fiscal, globaliza facilmente tanto o mercado do crime como o mercado da fuga e evasão fiscais, mercados de resto frequentemente associados, sem que, ao menos por enquanto, se verifique idêntica globalização na luta contra tais fenómenos.

Daí que no domínio da União Europeia se tenham anunciado, na recente cimeira de Nice, um acordo que abre caminho à publicação de uma directiva até 31.12.2002 sobre a tributação da poupança, ou melhor tributação dos juros dos não residentes. Tributação essa que assentará basicamente na troca de informações dos estados da fonte da poupança aos estados da residência dos contribuintes, uma troca de informações que se tornará obrigatória a partir do final de 2009. O que implicará, nomeadamente, a abertura dos regimes de sigilo bancário por parte daqueles países que, em virtude de exigências constitucionais ou legais, mantêm tais regimes, e a obtenção do acordo de terceiros estados, como os Estados Unidos e o Japão, na adopção de medidas de desmantelamento dos paraísos fiscais.

E o futuro provavelmente não nos reserva outro caminho senão o da crescente abertura da informação bancária às administrações tributárias dos estados. Claro que o problema não é novo. Ele é, afinal de contas, o problema de sempre do estado de direito, o problema do justo equilíbrio entre os direitos dos cidadãos, de um lado, e os poderes da administração, de outro.

Há, assim, que enfrentar este desafio com coragem e sem maniqueísmos. Pois entre o segredo absoluto, que tudo sacrifica nos altares da *arcana praxis*, e a devassa, própria do mais descarado *voyeurismo*, há uma infinidade de oportunidades de realização do justo equilíbrio. Ou por outras palavras entre o oito e o oitenta há, afinal de contas, setenta hipóteses concretizáveis. Ousemos, pois, enfrentar os extremos e buscar o *juste milieu*, onde, segundo um aforismo conhecido, afinal reside a virtude.

José Casalta Nabais

(Professor da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra)

⁵⁰ V. Ministério das Finanças, *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*, cit., p. 359 e ss. (362 ess.).