

A REALIZAÇÃO JUDICIAL DO ESTADO DE DIREITO NA TRIBUTAÇÃO

<https://doi.org/10.47907/livro/2022/RuleofLaw/cap09>

JOSÉ CASALTA NABAIS*

Vamos fazer algumas reflexões sobre a realização do estado de direito pelos tribunais em sede da tributação – o domínio matriz da acção do estado no que respeita ao funcionamento económico-financeiro das sociedades contemporâneas. Por outras palavras, vamos responder à questão: em que medida a acção dos tribunais, nacionais e europeus, vem contribuindo para assegurar os direitos e liberdades dos contribuintes.

O que implica que comecemos por aludir ao contexto em que a resposta à questão pode ter lugar, isto é, ao quadro que nos permita ter uma ideia do lugar verdadeiramente institucional que o estado, os contribuintes e os tribunais ocupam na dinâmica da tributação.

I. O estado fiscal como via de financiamento do Estado

E a primeira ideia a convocar é a de que estamos perante um estado fiscal. Um tipo de estado de que importa dar conta do seu sentido, como forma mais lograda de sustentação financeira das comunidades estaduais modernas, e do seu alcance, como especialmente revelador do específico lugar das pessoas, do mercado e do estado nessas comunidades e da dinâmica dialéctica que enforma a sua actuação.

* University of Coimbra, Faculty of Law.

1. Sentido do estado fiscal

Não constitui novidade que os estados actuais, do ponto de vista do seu financiamento, são estados fiscais¹. Significa um estado financiado basicamente através de impostos, e não com base em outros tributos ou outros tipos de receitas. O que exclui tanto o *estado patrimonial*, que constituiu a forma de financiamento do estado na Idade Média, assente nos rendimentos proporcionados pelos bens do Monarca ou da Coroa, como o *estado empresarial* que, tendo tido expressão no estado iluminista, se concretizou sobretudo nos estados socialista do século xx. Duas formas de estado que, no essencial, assentam no autofinanciamento decorrente de uma economia dirigida pelo próprio estado.

Diversamente, no estado fiscal, temos fundamentalmente um hétero-financiamento concretizado na figura dos impostos, inerente a uma sociedade económica autónoma, cujo funcionamento assenta numa economia de mercado ou economia livre. O que se tem expressão eloquente na célebre afirmação de Oliver Wendell Holmes: «os impostos são o que pagamos por uma sociedade civilizada»². Assim os impostos são o preço que todos, enquanto integrantes de uma dada comunidade organizada em estado, pagamos por termos a sociedade que temos.

Mas a exclusão de um estado patrimonial ou de um estado empresarial, não impõe como única solução um estado fiscal, pois sempre se pode perguntar se o estado não pode ser financiado por taxas e outros tributos de natureza comutativa, no que conduziria a um “estado taxador”.

Uma ideia que chegou a entusiasmar alguns autores, não para a aplicar ao conjunto dos tributos e ao conjunto das despesas, mas a certos sectores da mais recente actuação do estado, como é o relativo à protecção do ambiente e, a seu modo, à regulação económica e social desenvolvida no quadro da mudança de uma «prestação pública» para uma «provisão pública» através da prestação privada dos serviços de

¹ Sobre a ideia de estado fiscal, v. o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, 5.^a reimpr., Coimbra: Almedina, 1998, 2020, 191 e ss.

² Para uma visão do que têm sido os impostos ao longo da história, v. a obra de Charles ADAMS, *For Good and Evil. The Impact of Taxes on the Course of Civilization*, 2.^a ed., New York / Oxford: Madison Books / Lanham, 1999.

natureza económica. Todavia, o alcance de um tal tipo de estado é, a nosso ver, bastante limitado.

Limitado em geral porque o estado taxador encontra-se excluído, desde logo, de todo o conjunto de bens formado pelos *bens públicos*, cujos custos não podem ser repartidos pelos utentes, antes têm de ser suportados pelo conjunto dos contribuintes de impostos. E o mesmo vale relativamente aos bens que, embora os seus custos possam ser repartidos pelos correspondentes utentes, como os relativos à saúde, à educação, à habitação, à segurança social, ou seja, os relativos aos direitos sociais, o certo é que, por exigência constitucional, estes direitos devem ser assegurados a todos os cidadãos, sendo os mesmos, para quem os não possa assegurar por si próprio, suportados pelos contribuintes³.

O que vale, em larga medida, também no respeitante aos domínios da protecção do ambiental e da regulação económica e social. Pois, se em relação ao direito ambiental, o “princípio do poluidor-pagador” parece apoiar o estado taxador, a impossibilidade ou dificuldade em determinar o poluidor ou a medida dos custos da poluição a imputar aos poluidores, limitam em muito essa via. Algo que não deixa de estar presente também nas taxas ou outros tributos que suportam o financiamento da regulação económica e social⁴.

2. O alcance: mercado e estado

Importa sublinhar o alcance que o financiamento do estado pela via dos impostos tem enquanto garantia fundamental de um dado equilíbrio entre o mercado e o estado, no quadro das comunidades estaduais modernas, cujo funcionamento assenta na sólida ideia de interdependência entre liberdade económica e liberdade política proporcionadas aos seus membros.

³ Que designamos, respectivamente, por “bens públicos por natureza” e “bens públicos por imposição constitucional” - v. o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 210 e ss., e artigo «A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos», em *Por uma Liberdade com Responsabilidade - Estudos sobre Direitos e Deveres Fundamentais*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, 163 e ss. (186 e ss.). V., também, Fernando Rocha ANDRADE, *Textos de Finanças Públicas*, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2020, 40 e ss., que designa os segundos bens semipúblicos por razões distributivas.

⁴ V. o nosso estudo «Da sustentabilidade do Estado fiscal», em José Casalta NABAS / Suzana Tavares da SILVA, coord., *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*, Coimbra: Almedina, 2011, 11-59.

Na verdade, a maneira como se financiam as comunidades nacionais implicada no estado fiscal é inteiramente consentânea com a ideia de primazia da liberdade das pessoas para, individual ou colectivamente, obterem os seus meios de sustento e de realização pessoal, cooperando com os demais membros da comunidade numa economia livre ou de mercado em ambiente de sã concorrência⁵.

O que decorre da participação na produção de bens e serviços através da oferta dos correspondentes meios de produção ou organizando esta como empresários, obtendo, assim, as correspondentes remunerações ou contrapartidas próprias de uma economia assente em relações de troca de utilidades. Um quadro em que o estado se financia lançando mão de parte dos resultados positivos proporcionados pela economia, fazendo, assim, incidir os impostos sobre os resultados da distribuição primária dos rendimentos, riqueza e bem-estar operada pelo mercado em ambiente concorrencial.

Significa isto que o estado fiscal se financia de maneira heterónoma, ou seja, mediante o recurso a meios financeiros proporcionados pelo adequado funcionamento de uma economia livre. O que é bem diferente do estado patrimonial ou do estado empresarial que se financia fundamentalmente de uma maneira autónoma, ou seja, enquanto dono e gestor de toda a economia, e não enquanto regulador, ficando, por conseguinte, a seu cargo a distribuição verdadeiramente única dos rendimentos, riqueza e bem-estar. O que é diferente de uma distribuição em dois degraus constituída pela distribuição primária proporcionada pelo funcionamento do mercado e pela distribuição secundária ou redistribuição a cargo do estado, visando esta corrigir os resultados daquela. Pelo que, como é fácil de compreender, o papel desta dependerá muito da qualidade obtida por aquela, no quadro de um salutar equilíbrio entre o mercado e o estado que se revele virtuoso no sentido de o mercado responder adequadamente às falhas do estado e de este responder a tempo e horas às falhas de mercado⁶.

⁵ O que mais não é do que uma outra maneira de afirmar a dignidade da pessoa humana como valor ou princípio matriz em torno do qual se posiciona toda a organização económica e política das comunidades estaduais.

⁶ O que se revela cada vez mais difícil em virtude das falhas estruturais e simultâneas do mercado e do Estado, de que nos dá conta Vito TANZI, *Termites of the State. Why Complexity leads to Inequality*, New York: Cambridge University Press, 2018, 191 e ss., e 305 e ss. V. o nosso livro *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2020, 138 e ss.

II. A defesa judicial dos contribuintes

Num tal quadro de funcionamento do estado fiscal, a defesa e realização do estado de direito é missão de todos os poderes do estado. Por isso, também em sede da tributação a defesa dos direitos e liberdades dos contribuintes constitui tarefa de todos os actores tributários. Embora nos interesse aqui o papel dos tribunais, nacionais e europeus, é de aludir ao quadro mais amplo dos actores tributários.

3. O papel dos actores tributários

É claro que a defesa dos direitos e liberdades dos contribuintes passa pela acção adequada e articulada de todos os actores tributários – o legislador fiscal, os contribuintes, a administração tributária e os tribunais. O que se compreende, pois, a reduzir a realização dos direitos dos contribuintes à intervenção dos tribunais é manifestamente insuficiente desde logo porque reduz esta a situações de patologia jurídica.

Ora, são bem conhecidos os papéis dos actores tributários que se apresentam pela ordem, cronológica e lógica: 1) o legislador fiscal, que cria ou institui em abstracto o imposto e regula necessariamente os seus elementos essenciais; 2) o contribuinte que, como destinatário das normas que definem a incidência fiscal, pratica o facto tributário ou facto gerador do imposto, que não pode deixar de se reconduzir a manifestações da capacidade contributiva revelada na obtenção de um rendimento, na titularidade ou aquisição de bens de natureza patrimonial ou na aquisição onerosa de bens e serviços; 3) a administração tributária que dita o acto tributário ou acto de liquidação do imposto, através do qual se identifica o contribuinte ou devedor do imposto e determina, não raro através de diversas e complexas operações, o montante do imposto a pagar; e 4) (eventualmente) os tribunais quando a relação de imposto vier a ser atingida por alguma patologia contra a qual os atingidos venham a reagir para repor a legalidade.

Muito embora seja de assinalar que esta eventual intervenção dos tribunais se tenha tornado muito frequente, suportando uma verdadeira “indústria da litigação”, dada a alteração profunda dos papéis dos outros actores situados a montante nas relações jurídicas tributárias. É que, dada a complexidades das situações tributárias, frequentemente internacionalizadas ou mesmo globalizadas, o legislador foi forçado a flexibilizar a legalidade fiscal, deixando inclusive alguns aspectos dos

elementos essenciais dos impostos para a administração tributária, que deles cuida através de orientações administrativas ou de actuações que não oferecem a garantia própria da tradicional intervenção do Parlamento através de lei.

Por seu lado, a tradicional tarefa da administração tributária de liquidar e arrecadar os impostos, foi, em larga medida, transferida para os contribuintes, sobretudo para as empresas, assente nas bem conhecidas técnicas tributárias de retenção na fonte e de pagamentos por conta de impostos. O que configura um sistema de “administração ou gestão privada” dos impostos, em que os contribuintes, com base num amplo exigente dever de colaboração, arcam com a liquidação e cobrança da generalidade dos impostos, suportando sem qualquer compensação diversos custos de administração e de cumprimento de impostos próprios e alheios⁷.

Um quadro de actuação do legislador e da administração tributária que, naturalmente, reforça a litigação, aumentando em muito a probabilidade de a realização do estado de direito, no domínio dos impostos, passar necessariamente pela intervenção dos tribunais. Uma sobrecarga do poder judicial que, como é fácil de compreender, veio facilitar o apelo à resolução alternativa dos litígios, uma indiscutível e paradigmática expressão do actual fenómeno da “privatização da justiça”. Uma realidade que, atendendo ao quadro da crescente morosidade da justiça, não podemos considerar grande avanço na real defesa dos direitos e liberdades dos contribuintes e na realização do estado de direito.

4. O papel dos tribunais nacionais e europeus

Mas deixemos esse quadro mais geral da realização dos direitos dos contribuintes e foquemo-nos em como os tribunais, nacionais e europeus, realizam o estado de direito no domínio dos impostos. Pois embora os resultados da defesa dos contribuintes pelos tribunais comportem limitações decorrentes da já referida “indústria da litigação”, ainda assim é em sede judicial que os direitos dos destinatários do poder tributário do Estado encontram um respaldo mais consentâneo com a realização do estado de direito.

⁷ V. sobre a referida “privatização”, *Direito Fiscal*, 11.ª ed., Coimbra: Almedina, 2019, 343 e ss.

Embora nas referências sumárias que vamos fazer não deixemos de assinalar alguns dos vectores que revelam as limitações ou dificuldades de resposta dos tribunais, nacionais e europeus. Assim, no respeitante aos tribunais nacionais, vamos aludir à defesa dos contribuintes pelo Tribunal Constitucional (TC), pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA) e pela arbitragem tributária desenvolvida pelo Centro da Arbitragem Administrativa (CAAD). Por seu lado, no que concerne aos tribunais europeus, vamos ver como a defesa dos contribuintes pelo TJUE e pelo TEDH se revela, de algum modo, mais bem-sucedida do que a dos tribunais nacionais.

4.1. A defesa dos direitos dos contribuintes pelos tribunais nacionais

No que respeita aos tribunais nacionais, embora a generalidade das decisões propenda para a defesa dos contribuintes, podemos dizer que, em domínios muito significativos, a balança se inclina a favor do Fisco. O que vale para o Tribunal Constitucional, para o STA e para o CAAD.

Assim e relativamente ao TC, que controla constitucionalidade abstracta e, em última instância, a constitucionalidade concreta das normas jurídicas⁸, embora tenhamos muitas decisões judiciais que defendem os contribuintes, todavia algumas das mais importantes foram favoráveis ao Fisco.

É certo que o TC declarou ou julgou inconstitucionais manifestações de verdadeiro fiscalismo como as traduzidas na excessiva garantia do crédito fiscal face aos credores comuns. O que se verificou com a declaração da inconstitucionalidade da impenhorabilidade total dos bens em execuções comuns de bens antes penhorados pela Administração Tributária⁹. E o mesmo sucedeu com a declaração de inconstitucionalidade, por violação do princípio da protecção da confiança legítima, da norma do artigo 751.º do Código Civil nos termos da qual o privilégio imobiliário geral, conferido à Fazenda Pública, preferia à hipoteca constituída antes da penhora realizada no processo de execução fiscal¹⁰.

⁸ Segundo o conhecido modelo norte-americano de controlo difuso da *judicial review of legislation*.

⁹ Acórdão n.º 451/95.

¹⁰ Acórdãos 262/2002 e 263/2002. O artigo 751.º referia-se aos privilégios creditórios em geral, o qual, na sequência desses acórdãos, foi aletrado pelo Decreto-Lei n.º 38/2003, de 8 de Março, no sentido de se aplicar apenas aos privilégios creditórios especiais.

No sentido da defesa do estado de direito, o TC declarou inconstitucional orgânica da taxa de protecção civil que alguns municípios instituíram e outros se preparavam para aprovar, por não ser uma verdadeira taxa e, por conseguinte, os municípios não disporem de atribuições para tal¹¹. O que levou os municípios, que a haviam instituído e cobrado, a devolvê-la. Embora seja difícil de entender que as tarefas de protecção civil possam ser dos municípios, já que constituem missão nacional. Inconstitucionalidade que, todavia, veio a ser ultrapassada com uma autorização legislativa concedida ao Governo¹², para estabelecer uma taxa de protecção civil nacional. Autorização que, se tivesse sido utilizada pelo Governo e, conseqüentemente, instituída a referida “taxa”, mais não significaria do que a criação de mais um verdadeiro imposto com receita consignada.

Mas já em sede da proibição de impostos retroactivos, constante do artigo 103.º, n.º 3, da Constituição, o TC vem adoptando um conceito tão restrito de retroactividade que leva a que considere inconstitucionais apenas os impostos relativamente aos quais se tenha verificado não apenas o facto gerador do imposto, mas também o próprio acto de liquidação. O que tem como consequência que a proibição da retroactividade dos impostos acabe por coincidir com o raio de acção do princípio constitucional mais geral da protecção da confiança legítima, tornando praticamente inútil a proibição de impostos retroactivos. Uma posição que tem permitido a que as leis do Orçamento do Estado contenham aumentos retroactivos de impostos, embora através de normas que, de maneira abusiva, são qualificadas como meras leis interpretativas¹³.

¹¹ Acórdãos n.ºs 848/2017 e 367/2018, que declararam com força obrigatória geral a inconstitucionalidade, da taxa municipal de protecção civil, respectivamente, do município de Lisboa e do município de Vila Nova de Gaia.

¹² Constante do artigo 314.º da Lei do Orçamento do Estado para 2019 = Lei n.º 71/2018, de 31 de Dezembro.

¹³ A que constitui excepção o acórdão n.º 267/2017 que julgou inconstitucional, por violação do princípio da não retroactividade dos impostos, o artigo 133.º da Lei do Orçamento do Estado para 2016, na medida em que este preceito atribui natureza interpretativa ao aditado n.º 21 ao artigo 88.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas. V. o nosso estudo «Notas a respeito das leis interpretativas e impostos retroactivos», em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. V, Coimbra: Almedina, 2018, 307-331.

Também as diversas tributações acessórias de impostos, sobretudo do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, em geral constituídas formalmente por adicionais ao correspondente imposto¹⁴, o TC se tem pronunciado quase sempre a favor do Fisco. Uma realidade que tem crescido muito nos últimos anos, sendo que a maioria dessas tributações foram criadas com a expressa declaração do seu carácter excepcional e extraordinário para vigorarem durante um curto período de tempo. O que não tem acontecido porquanto quase todas essas tributações se transformaram em permanentes.

No respeitante aos tribunais tributários, com destaque para o STA, também se verifica algo parecido ao que ocorre com o TC. De facto, também o STA tem tido as duas vertentes em que julga a favor dos contribuintes ou a favor do Fisco, sendo que as linhas jurisprudenciais em benefício deste sejam da maior importância porque diz respeito a verdadeiros blocos de soluções que muito têm contribuído para o crescente aumento da tributação.

Mas comecemos pelas linhas jurisprudenciais a favor dos contribuintes e de outros sujeitos passivos da relação tributária. Neste sector, é de referir, de um lado, a jurisprudência relativa à interpretação do conceito aberto da indispensabilidade” dos gastos e perdas no apuramento do lucro tributável das empresas exigido até 2014, em que o STA foi aceitando como indispensáveis diversos gastos e perdas recusados pela Administração Tributária¹⁵. De outro lado, é de aludir à exigência que a jurisprudência estabeleceu no sentido de os administradores e gerentes das sociedades serem administradores também de facto para responderem pessoalmente pelas dívidas tributárias das sociedades de que são administradores ou gerentes¹⁶.

Já em sentido contrário, dando razão ao Fisco, encontramos dois domínios em que as soluções do STA não colhem o nosso acordo. Um deles tem a ver com a recusa da admissibilidade do vício de nulidade dos actos tributários, isto é, dos actos de liquidação dos impostos, admitida apenas quando haja violação do caso julgado. O que nos parece

¹⁴ Que ostentam os mais diversos nomes, tais como adicionais, taxas de tributação autónoma, taxas, contribuições – v. o nosso livro *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*, 189-192.

¹⁵ Indispensabilidade que constava do artigo 23.º do Código do IRC que, com a alteração em vigor depois de 2014, deixou de ter aplicação.

¹⁶ V. o nosso livro *Direito Fiscal*, 11.ª ed., Coimbra: Almedina, 2019, 270 e ss.

grave dado que, não havendo uma lista própria de actos tributários nulos, se aplica a estes a relativa aos actos administrativos em geral constante do artigo 161.º do Código de Procedimento Administrativo (CPA)¹⁷.

Uma solução que cria uma discriminação na impugnação judicial da legalidade dos actos tributários nulos face à impugnação dos actos administrativos em geral, porquanto ao considerar aqueles apenas anuláveis limita a sua impugnação a um curto espaço de tempo bem mais curto do que o dos actos administrativos.

Outro domínio, em que as decisões do STA se inclinam a favor do Fisco, é o relativo ao controlo da legalidade dos tributos bilaterais – taxas e contribuições financeiras. De facto, depois de estas, como vimos, não serem testadas, em sede do controlo da constitucionalidade pelo TC quanto à sua verdadeira natureza, para saber se constituem verdadeiros tributos bilaterais ou se não passam de “impostos que não ousam dizer o nome”¹⁸, seria de esperar que, ao menos em sede do controlo da legalidade, se procedesse aos correspondentes testes de legalidade.

Isto é que os tribunais fizessem o teste da bilateralidade dos tributos, da proporcionalidade (*balancing test*) entre a prestação pública e a correspondente taxa ou contribuição e da justificação económico-financeira desses tributos, como o impõe o regime geral das taxas¹⁹. O que, em geral, não tem sido feito, conduzindo a um resultado inaceitável. Significa isto que a correcção jurídica destes tributos têm um escasso escrutínio, uma vez que a justiça constitucional acaba por os não testar por os não considerar impostos e a justiça tributária não procede aos testes da bilateralidade, proporcionalidade e justificação económico-financeira exigidos aos tributos bilaterais.

Por fim, é de aludir à actuação da arbitragem tributária protagonizada pelo CAAD. Introduzida por exigência e no quadro do resgate que Portugal foi forçado a solicitar em 2011²⁰, a arbitragem tributária tem-se

¹⁷ V. sobre este problema o nosso estudo «A respeito da invalidade do acto tributário», *Revista de Legislação e de Jurisprudência* 148 (2018/2019) 84 e ss.

¹⁸ Na expressão do bem conhecido juspublicista francês Marcel Waline.

¹⁹ Que embora aprovado para as taxas das autarquias locais, deve ter-se por regime geral comum aos tributos bilaterais - v. o nosso livro *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*, 44 e ss. (esp. p. 52 e s.).

²⁰ Que teve ver com a situação económico-financeira decorrente da bancarrota provocada pela política económica e financeira do XVIII Governo - do Primeiro-Ministro José Sócrates - e do conseqüente pedido de resgate internacional feito e nego-

mantido. De facto, o Governo Português assumiu perante a União Europeia a obrigação de «implementar a nova lei de arbitragem fiscal», tomando «as medidas necessárias para a implementar» a fim de «permitir uma resolução extrajudicial efectiva dos litígios em matéria fiscal»²¹.

Podemos dizer que as decisões do CAAD, no domínio da justiça tributária, se apresentam como visível qualidade técnica e proporcionam a resolução relativamente célere dos litígios. O que tem contribuído para a dinamização da ordem jurídica tributária, traduzido na melhoria da legislação fiscal decorrente das decisões da arbitragem em alguns domínios de acentuada a litigação.

Todavia, como as decisões são susceptíveis de recurso para o STA quando estejam em contradição com outras do CAAD ou dos tribunais tributários superiores (STA e Tribunais Centrais Administrativos), e para o Tribunal Constitucional, quando julguem inconstitucionais ou se pronunciem sobre a constitucionalidade de normas legais, não pode o CAAD destoar das linhas jurisprudências construídas pelo STA e pelo TC que, com o referimos, não se apresentam muito favoráveis aos contribuintes em importantes domínios da tributação. Daí que o contributo da arbitragem tributária para a defesa do estado de direito acabe por se situar numa maior celeridade das decisões judiciais, de um lado, e no mais rápido ajustamento e consolidação da legislação fiscal em sectores de elevada litigação, de outro²².

4.2. A defesa dos direitos dos contribuintes pelos tribunais europeus

Passando aos tribunais europeus, verificamos que as decisões destes se apresentam, em geral, mais inclinadas para a defesa dos contribuintes, embora se deparem com limites importantes decorrentes sobretudo da sua esfera de actuação. De facto, as suas decisões não se inclinam sempre para os contribuintes, se bem que seja visível o maior amparo que estes logram junto do TJUE e do TEDH.

ciado por esse Governo, embora executado, nos estritos termos em que fora negociado, pelo XIX Governo – do Primeiro-Ministro Passos Coelho.

²¹ Como consta do Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades da Política Económica celebrado entre o Estado Português, de um lado, e o Fundo Monetário Internacional, a Comissão Europeia e o Banco Central Europeu, de outro.

²² V. sobre a arbitragem tributária os nossos estudos «Reflexões sobre a introdução da arbitragem tributária», em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. IV, Coimbra: Almedina, 2015, 7-38, e «Sobre a privatização da justiça tributária», *Estudos em Homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coelho*, Belo Horizonte.

Assim e em relação ao TJUE, que é fundamentalmente um tribunal garante do estabelecimento e funcionamento do mercado interno, a defesa dos contribuintes é assegurada por via indirecta, ou seja, através da garantia do respeito das liberdades económicas fundamentais europeias²³. O que o Tribunal proporciona, seja aplicando estas liberdades nos termos concretizados em regulamentos e directivas fiscais da harmonização fiscal positiva, que encontramos sobretudo em sede do IVA e outros impostos sobre o consumo e em alguns domínios da tributação das empresas, seja aplicando directamente as mencionadas liberdades para ajuizar da compatibilidade do direito fiscal nacional com o direito europeu.

Pois bem, o TJUE, na análise das excepções estabelecidas pelos Estados às referidas liberdades económicas, pondera as razões invocadas pelos Estados, convocando o princípio da proporcionalidade para as testar quanto à sua necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito²⁴. Ou seja, procede ao *balancing test* entre as restrições às liberdades implicadas nas opções fiscais dos Estados e as justificações apresentadas por estes, desde que integrem o catálogo de justificações do TJUE.

O que levou este progressivamente a ter em conta as justificações relativas à garantia da coerência do sistema fiscal, à salvaguarda da repartição equilibrada do poder tributário entre os Estados, à prevenção do risco de fraude e evasão fiscal e à garantia da eficácia dos controlos fiscais. Em contrapartida, tem-se recusado considerar, entre outras, as justificações baseadas na perda ou redução da receita fiscal ou na compensação de uma medida restritiva das liberdades com a existência de outras vantagens fiscais ainda que não relacionadas com aquela medida²⁵.

²³ As liberdades de estabelecimento, de circulação de pessoas, bens, serviços e capitais, bem como o direito à não discriminação em função da residência e os direitos que materializam a cidadania europeia.

²⁴ V., por todos, João Félix Pinto NOGUEIRA, *Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade*, Coimbra Editora: Wolters Kluwer / 2010; e Philippe MARCHESSOU / Bruno TRESCHER, *Droit Fiscal International et Européen*, Bruxelles: Bruylant, 2018, 149-330. V., em geral, também, Miguel Poiars MADURO / Pasquale PISTONE, ed., *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD, 2011; os estudos da obra de Florián GARCÍA BERRO, dir., *Derechos Fundamentales y Hacienda Pública. Perspectiva Europea*, Civitas – Thompson Reuters, 2015.

²⁵ V. João Félix Pinto NOGUEIRA, *Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade*, 239 e ss.; e Philippe MARCHESSOU / Bruno TRESCHER, *Droit Fiscal International et Européen*, 264.

O que nos revela um controlo pela via das liberdades económicas europeias mais amigo do estado de direito do que o desenvolvido pelos tribunais nacionais que controlam as medidas fiscais a partir dos limites constitucionais do poder tributário do Estado em nada semelhante àquele *balancing test*. É que o controlo que comportaria, de algum modo, limites materiais do tipo do oferecido pelo princípio da proporcionalidade, que é o princípio da capacidade contributiva como pressuposto da tributação e critério de medida da igualdade fiscal, ou não é utilizado ou é utilizado em muitos poucos casos²⁶.

Todavia, a recusa em absoluto da justificação da perda de receita fiscal sem qualquer ponderação, designadamente de cariz mais macro dos interesses em presença, revela, a nosso ver, algo de unilateral e arbitrário que parece não se compaginar com a comunidade de direito que é a União Europeia. Na verdade, a perda significativa de receitas fiscais, totalmente desconsiderada pelo TJUE, pode inclusive colocar o Estado em dificuldades de cumprimento das exigências do direito financeiro europeu relativas ao défice orçamental e à dívida pública. Pelo que seria desejável uma abertura à justificação da perda de receitas fiscais e ponderar esta tendo presente não só os interesses fiscais dos Estados versus as liberdades fundamentais, mas também o conflito ao nível do próprio direito europeu entre estas liberdades garantidas do mercado interno e as exigências financeiras impostas pelo direito da União Europeia aos Estados²⁷.

No que respeita ao TEDH, a realização do estado de direito em sede da tributação é muito clara relativamente à verdadeira rede de obrigações tributárias acessórias que os contribuintes têm que cumprir e às diversificadas infracções tributárias a que se encontram sujeitos. Pois estas obrigações e infracções tributárias frequentemente se confrontam com os direitos protegidos pela Convenção. O que se tem verificado

²⁶ No sentido de o princípio da proporcionalidade passar a ser o parâmetro material do controlo do poder tributário nacional, v. Giovanni MOSCHETTI, *Il Principio di Proporzionalità come "Giusta Misura" del Potere nel Diritto Tributario*, Wolters Kluwer / CEDAM, 2017. V. também o nosso livro *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*, 32 e ss.

²⁷ Decorrentes do Pacto de Estabilidade e Crescimento e do Tratado Orçamental. V. os nossos estudos «Reflexões sobre a constituição económica, financeira e fiscal portuguesa», em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. IV, Coimbra: Almedina, 2015, 157-185; e «Estabilidade financeira e o Tratado Orçamental», em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. V, Coimbra: Almedina, 2018, 91-119.

frequentemente com o TEDH a convocar, designadamente, os direitos a um processo equitativo (artigo 6.º da CEDH), ao respeito pelo princípio *nom bis in idem* (artigo 4.º do Protocolo 7), ao respeito pela vida privada e familiar e inviolabilidade do domicílio (artigo 8.º da CEDH), a liberdade religiosa (artigo 9.º da CEDH), a liberdade de expressão (artigo 10.º da CEDH), etc²⁸.

O que, obviamente, não acontece com a tributação considerada em si mesma. É certo que o TEDH confronta o direito de propriedade com o poder tributário, partindo da ideia discutível de que a tributação em si mesma constitui uma ingerência no direito de propriedade garantido na primeira alínea do artigo 1.º do Protocolo n.º 1 anexo à CEDH. Todavia, acaba sempre por justificar a tributação com a excepção da segunda alínea do mesmo preceito relativa ao pagamento dos impostos. Uma solução que, ao ter por base a própria CEDH, não é verdadeiramente diferente da que considera a tributação, não uma ingerência no direito de propriedade, embora objecto de uma excepção, mas um limite iminente aos direitos fundamentais em geral e, portanto, também ao direito de propriedade, decorrente do facto de a tributação ter por suporte um dever fundamental – o dever fundamental de pagar impostos²⁹.

Significa isto que os Estados apenas se encontram limitados, no que respeita à tributação, a não estabelecer e recortar factos geradores de impostos que suportem obrigações tributárias que lesem especificamente, ou seja, quando imponham aos contribuintes uma “carga excessiva” ou constituam fundamentalmente “um atentado à sua situação financeira”³⁰. Por isso, é muito raro considerar contrária à Convenção a tributação em si mesma. O que aconteceu, por exemplo, dado tratar-se de um tributação manifestamente excessiva, em três acórdãos de 2013 todos relativos à tributação da indemnização por cessação da relação de trabalho na Hungria³¹.

²⁸ V., respectivamente, os artigos 6.º da CEDH, 4.º do Protocolo 7, e 8.º, 9.º e 10.º da CEDH.

²⁹ V. o nosso estudo «Direitos fundamentais e tributação», *Boletim da Faculdade de Direito* 96/2 (2020) 667-695.

³⁰ V., desenvolvidamente, Philippe MARCHESOU / Bruno TRESCHER, *Droit Fiscal International et Européen*, 329 e ss.

³¹ Casos: *NKM c. Hungria*, n.º 66529/11, de 14 de Maio de 2013; *Gall c. Hungria*, n.º 49570/11, de 25 de Junho de 2013; e *R. Sz c. Hungria*, n.º 41838/11, de 2 de Julho de 2013 – v. Philippe MARCHESOU / Bruno TRESCHER, *Droit Fiscal International et Européen*, 388 e ss.

Por conseguinte, a tributação em si mesma não é vista como constituindo restrições ou limites ao direito de propriedade, acomodando os impostos nos limites legais do poder tributário decorrentes da proibição de impostos com carácter confiscatório, resulte esta do princípio constitucional da tributação baseado no princípio da capacidade contributiva, como defendemos, ou de expressas disposições constitucionais, como acontece em alguns países³².

III. Conclusão

A título de conclusão, vamos fazer uma pergunta cuja resposta nos revela a situação um pouco contraditória da realização judicial do estado de direito na tributação. E a pergunta é esta: estaremos perante uma protecção deficitária dos contribuintes a nível nacional e excessiva a nível europeu? Em certa medida, a resposta afigura-se positiva. Pois, relativamente aos tribunais nacionais, temos o limitado escrutínio levado a cabo pelo TC face à actuação do legislador fiscal, e pelo STA e pelo CAAD no que respeita à aplicação das leis fiscais pela administração tributária.

O que, relativamente ao TC, é particularmente visível no deficitário controlo constitucional dos impostos retroactivos, de um lado, e da ausência de um efetivo escrutínio constitucional sobre a inaceitável proliferação de impostos como o nome de taxas e contribuições, de outro lado. E isto para não falar na total ausência de consideração do princípio constitucional da capacidade contributiva para ajuizar, em termos materiais, do respeito da igualdade fiscal.

Uma realidade que é observável também no que respeita ao STA e ao CAAD, porquanto estes não só operam um controlo muito limitado da legalidade dos actos tributários nulos, como não realizam em geral o legalmente exigido controlo das taxas e contribuições financeiras. De facto, não encontramos nas decisões destes tribunais um adequado escrutínio à bilateralidade, proporcionalidade e justificação económico-financeira destes tributos aparentemente bilaterais.

Já no que respeita ao TJUE e ao TEDH, parece, pelo menos à primeira vista, uma protecção mais robusta dos direitos dos contribuintes.

³² V. a Constituição Espanhola (artigo 31.º, n.º 1) e a Constituição Brasileira (artigo 145.º, inciso IV), que proíbem impostos que tenham natureza confiscatória.

Embora isto apenas seja assim na medida em que a protecção de uns resultem em menor protecção de outros contribuintes, no quadro de direitos ou liberdades de realização rival como são os direitos e liberdades relativos ao pagamento de impostos que, ao não serem suportados por uns, serão necessariamente suportados pelos restantes. Se bem que estes não serão, de um lado, os mais ricos com grande capacidade de planeamento fiscal, nem, de outro, os que não integram a classe média por falta de capacidade contributiva, como são quase metade dos portugueses que não pagam o imposto sobre o rendimento pessoal por os seus rendimentos não ultrapassarem o mínimo de existência.

Aspeto este que é, todavia, mais visível relativamente ao TJUE do que face ao TEDH, porquanto aquele, ao decidir preferentemente em defesa das liberdades económicas fundamentais suportes do estabelecimento e funcionamento do mercado interno europeu, desconsidera quase totalmente, nos termos que referimos, a sustentabilidade financeira do Estado, empurrando este tendencialmente para o aumento da carga e esforço fiscais dos cidadãos que sobram para pagar impostos. Algo que resulta sobretudo da desconsideração total por parte do TJUE da perda significativa de receitas fiscais do Estado, ao excluir esta perda, em absoluto, das excepções admissíveis à limitação das liberdades económicas fundamentais.

Já relativamente ao TEDH a defesa que proporciona aos direitos fundamentais dos contribuintes, que não se reporta à tributação em si mesma, mas à diversificada rede de obrigações tributárias acessórias e sanções tributárias, o contributo para a realização do estado de direito apresenta-se mais equilibrado. Embora se deva acrescentar que, mesmo nesta sede, as decisões do TEDH podem ter efeitos menos simpáticos para a generalidade dos contribuintes. O que ocorrerá quando as suas decisões consistem na condenação do Estado a pagar indemnizações, sobretudo quando este, como acontece em Portugal, não faça uso do seu direito de regresso contra quem deram causa a essa condenação³³. Caso em que as decisões acabam por ter o real alcance de uma espécie de poder tributário apócrifo, uma vez que essas indemnizações terão de ser necessariamente satisfeitas com impostos, ou seja, pelos contribuintes, sendo que estes serão sempre e só os integrantes da já referida classe média.

³³ Isto apesar de haver um dever funcional do Estado de exercer esse direito de regresso constante do n.º 4 do artigo 271.º da Constituição.

O que tem um significado algo idêntico ao das sanções impostas pelas organizações internacionais a regimes autoritários e totalitários, na medida em que não sejam específica e tecnicamente aplicáveis apenas aos dirigentes desses regimes. Uma situação em que, no fim de contas, à crueldade praticada pelos dirigentes desses regimes sobre a generalidade dos seus concidadãos, acaba por se somar a constituída, de algum modo, pelas próprias sanções aprovadas pelas referidas organizações com as mais louváveis intenções.