

A administração tributária odiosa (repensando os fins e atuações do *fisco*) *

Joaquim Freitas da Rocha
Professor na Escola de Direito da Universidade do Minho

Resumo: A administração tributária é comumente vista como uma estrutura odiosa, intrusiva e agressiva que procura tributar a todo o custo e em manifesto desrespeito pelas garantias jurídicas essenciais. Trata-se, em verdade, de uma visão exagerada, parcial e, principalmente, juridicamente infundada. O presente escrito, sem assumir uma postura laudatória, pretende contribuir para dissipar um pouco essa visão e demonstrar que, bem vistas as coisas, se está em presença de uma estrutura que, tendo por obrigação fundamental a execução de tarefas “antipáticas” relacionadas com os fins essenciais da vida comunitária, tem necessariamente que praticar atos restritivos. Sucede, porém, que não pode ser negligenciada a outra faceta da sua atividade, materializada na prática de (inúmeros) atos benéficos ou favoráveis. Do mesmo modo, se procura alertar para os vícios decorrentes da consideração parcial, tendenciosa e unilateral de diversas dimensões da relação jurídica tributária.

Nota prévia: uma homenagem deve ter sempre em vista o homenageado e não os pontuais interesses de quem tem a pretensão de homenagear. Numa obra em que se pretende ter por referente uma estrutura integrada na administração tributária, justificar-se-á um contributo que se encontre relacionado com a mesma, sob pena de se servir mais os interesses de quem escreve do que os de quem acolhe o resultado da escrita. Nesta sequência de raciocínio, elegemos para reflexão expositiva um conjunto de núcleos problemáticos intimamente relacionados com o estatuto e os fins do fisco, partindo de uma premissa que não se expõe a dúvidas: estamos em presença de uma estrutura genericamente odiosa e que intuitivamente suscita antipatia. Se o enfoque odioso se justifica nos quadros de um Estado de Direito sério e responsável é o que procuraremos concluir, adiantando desde já que a resposta nos parece negativa. Os referidos núcleos poderão surgir, a espaços, desalinhados ou incoerentes, mas entendeu-se por bem acentuar a dimensão reflexiva em detrimento da dimensão da racionalidade sistemática.

* Texto originariamente publicado em *Desafios Tributários*, Vida Económica, Porto, 2015, pp. 127 e ss. (por ocasião da comemoração dos 15 anos da Associação Sindical dos Profissionais da Inspeção Tributária).

1. Administração tributária e atos restritivos - em particular, as restrições de direitos, liberdades e garantias

É comum perspetivar a administração tributária (AT)¹ como uma entidade odiosa, inquisidora e intrusiva, que viola direitos básicos dos cidadãos e das empresas, buscando a arrecadação de tributos de um modo excessivo e abusivo e, no desempenho das suas funções, não raramente se assiste a protestos e queixas em consequência de atitudes de falta de colaboração, de arrogância, de insensibilidade e de desumanidade ou, pura e simplesmente, de desrespeito.

Independentemente da dimensão fáctica e sociológica inerente a estas apreciações² — e nem cabe aqui averiguar da veracidade e do fundamento das mesmas —, e colocando de parte as responsabilidades do criado normativo (legislador), não se pode dizer que seja de estranhar tal modo de encarar o *fisco*. Com efeito, seja num plano teórico-abstrato, seja num plano concreto-aplicativo, facilmente se compreende que a percepção que se pode ter de uma entidade dessa natureza não pode deixar de se situar no perímetro dos adjetivos associados às valorações negativas.

Num plano normativo abstrato, a atuação administrativo-tributária situa-se em larga medida no domínio do que se pode designar por atuações (públicas) restritivas, na medida em que os atos e procedimentos em que se materializa comportam uma fortíssima componente de limitação (restrição) de direitos fundamentais constitucionalmente previstos, e particularmente de direitos, liberdades e garantias.

¹ Importa começar por salientar que, para efeitos do presente escrito se adotará uma noção amplíssima de “administração tributária”, com base no disposto no art.º 1.º, n.º 3 da LGT. Tal preceito — que necessita de uma revisão dos seus enunciados por parte do legislador ou, no mínimo, de uma interpretação atualista — integra em tal noção, além da Autoridade tributária e aduaneira (ATA - administração tributária *stricto sensu*), todas as “entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança dos tributos”. Por aqui se pode concluir que merecem tal *nomen iuris* milhares de pessoas jurídicas, designadamente as autarquias locais, os institutos públicos e as associações públicas, bem assim como todas as entidades privadas investidas em funções públicas de natureza tributária (liquidação e cobrança), como sejam as que prosseguem finalidades públicas por via de um contrato de concessão. Em termos mais práticos, pense-se, a título exemplificativo, na liquidação e cobrança de taxas de propina por universidades públicas; taxas municipais por licenciamento urbanístico, saneamento e esgotos, publicidade ou estacionamento; taxas moderadoras em instituições públicas de saúde; “taxas” reguladoras nos sectores bancário, energético, da saúde e do medicamento; “taxas” sectoriais nos domínios do turismo, vinho, navegação aérea ou marítima, etc.

Já a administração tributária em sentido restrito significa uma estrutura orgânica (serviço) integrada na administração direta do Estado, juridicamente enquadrada e com competências nos domínios informativo, inspetivo, liquidatório e cobrador tributário, entre outros (e.g., representação em sede jurisdicional ou negociação de acordos e convenções internacionais). V., a respeito, o DL 118/2011 (o qual aprova a orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira). Para desenvolvimentos, v. o nosso Lições de procedimento e processo tributário, Coimbra editora, Coimbra, 2014, 17 e ss.

² V., com interesse, TORGLER, Benno, *Tax Morale, Rule-Governed Behaviour and Trust*, in *Constitutional Political Economy*, 14, 2003, 129 e ss.

Assim é, tendo em vista designadamente o direito de propriedade (art.º 62.º da CRP), a liberdade de iniciativa e de organização empresarial (art.º 80.º), o direito ao bom nome e reputação e à reserva da vida privada (art.º 26.º), o direito à inviolabilidade do domicílio ou da correspondência (art.º 34.º), a liberdade de exercício de profissão (art.º 47.º), etc.

No plano concreto-aplicativo, e tendo por base o que ROMAN SEER designa como um “sistema inquisitório”³, muitos dos procedimentos que enformam a sua atividade e grande parte dos atos (administrativos e materiais) em que os mesmos se efetivam configuram-se como atos impositivos, precisamente por encerrar um alto grau de intrusão na esfera jurídica dos seus destinatários. Apenas a título meramente exemplificativo, pense-se nos atos de liquidação e cobrança de tributos⁴; de execução forçada ou coerciva de dívidas (e.g., penhora, graduação de créditos)⁵; de feição inspetiva ou fiscalizadora (como entrada no estabelecimento do contribuinte ou acesso aos seus registos informáticos)⁶; de natureza cautelar ou preventiva (e.g., arresto de bens, apreensão de mercadorias ou documentos, selagem de instalações)⁷; de aplicação de coimas (muitas vezes sem apelo a graduações de culpa e sem qualquer ponderação da situação em concreto); ou de indeferimento de pretensões (pedidos de revisão, reclamações, recursos, etc.).

Ora, se em todos estes casos, é patente a essência limitativa do agir administrativo e o contributo para um *ambiente de aceitação desfavorável*, a consideração do especial invólucro jurídico que reveste a administração tributária e os seus atos incrementa tal enfoque. Isto porque, prosseguindo a mesma obrigatoriamente o Interesse público — diferentemente dos contribuintes e outros obrigados tributários —, o ordenamento jurídico trata de proteger as suas manifestações de vontade, dispensando-lhes um regime legal que, se não é favorável ou materialmente desigualitário, frequentemente é encarado como tal. Tem-se aqui em mente especificamente a especial blindagem que reveste os atos administrativo-tributários, a qual (ainda) se materializa:

- i) Na presunção da sua legalidade, assumindo-se que os mesmos se consideram válidos enquanto não forem convenientemente sindicados e

³ Assim, SEER, Roman, *Tax Shelter Disclosure and Civil Penalty Rules – Comment on the paper by Daniel Shaviro*, in *Tax and Corporate Governance*, Max Planck Institute Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law, vol. 3, Springer Verlag, Berlin / Heidelberg, 2008, 263.

⁴ Cfr. art.º 10.º, n.º 1, alínea a) do CPPT.

⁵ Cfr. art.º 10.º, n.º 1, alínea f) do CPPT.

⁶ Cfr. art.º 28.º, n.º 2, alíneas a) e c) do RCPIT (Regime complementar do procedimento de inspeção tributária e aduaneira).

⁷ Cfr. art.ºs 28.º, n.º 2, alínea g), 29.º e 30.º do RCPIT .

declarados inválidos pelos órgãos administrativos ou jurisdicionais competentes em sede recursiva ou impugnatória;

- ii) No privilégio de execução prévia, visto que os meios impugnatórios interpostos pelos lesados não possuem efeito suspensivo, salvo se for prestada garantia adequada ⁸, além de que as simples certidões de dívida emitidas pelos órgãos de tesouraria se consideram *de per se* título executivo (não havendo necessidade de recurso a tribunal para obter uma sentença declaratória) ⁹;
- iii) Na existência de um processo célere e especial de cobrança das suas dívidas (o processo de execução fiscal ¹⁰); ou
- iv) Na preferência no pagamento dessas mesmas dívidas, as quais podem beneficiar, em geral, de privilégio creditório ¹¹.

Contudo, importa relevar que este arsenal de atuações aparentemente *bélico* deve ser juridicamente enquadrado e legalmente balizado, não se materializando, de modo algum, em prerrogativas voluntárias, de oportunidade ou discricionárias nem, muito menos, arbitrárias. Na realidade, toda a atividade administrativo-tributária deve obediência aos imperativos *incontornáveis* decorrentes da consideração do Estado de Direito, sendo de salientar vários núcleos irredutíveis, como a subordinação à Constituição, seja do ponto de vista orgânico-formal, seja do ponto de vista material (princípio da constitucionalidade); a subordinação à lei (princípio da legalidade, nas suas várias dimensões de reserva, prevalência, e precedência da lei formal ou material); a submissão às exigências de proporcionalidade (princípio com a mesma designação, densificado nas sub regras de absoluta necessidade, de adequação e de ponderação quantitativa); ou o respeito pela obrigatoriedade de fundamentação das atuações e atos decisórios. Naturalmente que este balizamento jurídico-normativo implica a consequência de que as exteriorizações de vontade públicas podem ser jurisdicionalmente impugnáveis — além de, na maior parte das situações, o poderem ser igualmente do ponto de vista interno ou administrativo — com vista à aferição da sua correção jurídica, retirando-se as devidas consequências negativas (e.g., anulação, declaração de nulidade, revogação) em caso de constatação de desconformidades.

⁸ Cfr., por exemplo, art.ºs 67.º, n.º 1, 69.º, alínea f) e 103.º, n.º 4 do CPPT.

⁹ Cfr. art.º 162.º do CPPT.

¹⁰ Cfr. art.ºs 248.º e ss. do CPPT.

¹¹ Cfr. art.ºs 733.º e ss. do Código civil.

Porém, uma análise jurídico-cientificamente orientada não se pode basear numa valoração parcial e restritiva das realidades a considerar — principalmente se tal visão resultar do senso comum —, antes se deve apoiar num enfoque ponderado e justo, que tome em consideração todos os aspetos de análise relevantes. A questão é que, vistas as coisas com o rigor que se impõe, deve igualmente atender-se a que nem sempre a administração tributária é intrusiva e restritiva - também pode ser benéfica, embora esta dimensão não seja tão enfatizada no discurso jurídico nem difundida no discurso comum. Assim se passa, por exemplo, quando o órgão competente concede, oficiosamente ou a pedido, um benefício fiscal (isenção, redução de taxa, diferimento da tributação, dedução especial, etc.)¹²; quando efetua uma liquidação com reembolso (caso em que o contribuinte, em vez de ter uma dívida, tem um crédito sobre o fisco); quando defere uma pretensão (como um pedido de revisão ou uma reclamação na qual se pede a anulação de um ato); ou ainda quando revoga oficiosamente um ato de tributação. Em todas estas situações, como claramente se compreende, a atuação é benéfica às pretensões imediatas dos contribuintes ou outros obrigados tributários, não os onerando, dando corpo à designada *administração tributária não impositiva*. Também não é de desconsiderar a existência de todo um rol de atuações neutrais, simplesmente formais ou de trâmite, que não encerram em si qualquer aspeto valioso ou desvalioso, positivo ou negativo, benéfico ou prejudicial, como por exemplo, as prerrogativas de receber e enviar ao tribunal tributário competente as petições iniciais nos processos de impugnação judicial¹³.

Como se vê, a visão odiosa dispensada à administração tributária percepcionando-a como um mero aparato de coletor de tributos, insubordinado e “que faz o que quer” é extremamente redutora, além de juridicamente (e cientificamente) insustentada. Ademais, não pode ser perdido de vista que muitas das ações que frequentemente lhe são imputadas (no sentido amplo apontado), são, na verdade, levadas à prática por entidades privadas, o que subverte consideravelmente os dados de apreciação quando se fala em administração intrusiva ou odiosa. Pense-se, por exemplo, nos casos de exigência *substitutiva* de tributos (e.g., imposto de selo) por parte de entidades ou profissionais que autentiquem documentos particulares, de instituições de crédito, de sociedades financeiras, de empresas seguradoras, de locadores, etc.¹⁴, ou nos

¹² Cfr., por exemplo, art.º 10.º, n.º 1, alínea b) do CPPT.

¹³ Cfr. art.º 10.º, n.º 1, alínea e) do CPPT.

¹⁴ Cfr. art.º 2.º do Código do imposto do selo.

caso de retenções na fonte de IRS por parte de entidades patronais¹⁵, nos quais a atuação “lesiva” é corporizada na pessoa de um sujeito privado¹⁶. Também não despreciada será a menção às recentes tendências de cooperação entre os atores tributários, dando origem a sistemas “sinérgicos”¹⁷, por oposição aos “inquisitórios” ou “antagonísticos”.

Em todo o caso, e mesmo sopesando os argumentos expostos (sujeição ao Direito, existência de manifestações não intrusivas, e espaços de *privatização* e *cooperação*), não pode deixar de se concordar com a ideia de que a ação administrativa em matéria tributária é maioritariamente perspetivada e materializada em atuações restritivas, e em alguns casos mesmo agressivas, o que justifica só por si o carácter odioso que lhe é genericamente dispensado¹⁸.

Creemos que o desejável afastamento desta visão — afastamento que nunca será absoluto — deverá passar necessariamente por um recentramento da *questão finalística*: quais são os fins e, em concreto, os “interesses” da administração tributária?

A este núcleo problemático dedicaremos as considerações seguintes, adiantando desde já a ideia de que, num certo sentido, a mesma não tem interesses próprios.

¹⁵ Cfr. art.º 99.º do Código do IRS.

¹⁶ Nestes segmentos analíticos fala-se, como lucidamente observa HUGO FLORES DA SILVA, em *privatização do sistema de gestão fiscal*, para pretender significar “um fenómeno de deslocação das tarefas de gestão fiscal da Administração (...) para os privados”, num modelo sistémico de *intervenção administrativa subsidiária*. De acordo com o substrato teórico em que se alicerça tal modelo – e como modo de potencialmente aumentar a eficiência do sistema –, as clássicas tarefas de administração dos impostos “tendem a ser colocadas” ao encargo dos privados, cujos atos passam a ocupar o lugar antes reservado ao ato administrativo. Simultaneamente, assiste-se a um recentramento das tarefas administrativas, passando estas a ter como referência essencial o controlo e a fiscalização de comportamentos fiscalmente desviantes, num quadro de massificação das relações jurídicas.

Naturalmente que a referida privatização do sistema não se confunde com a *privatização da relação jurídica fiscal*, embora os pontos de conexão sejam manifestos e se identifique inclusivamente uma relação de instrumentalidade entre ambos os fenómenos. A respeito do tema, v. SILVA, Hugo Flores, *Privatização do sistema de gestão fiscal*, Coimbra editora, Coimbra, 2014, em especial 209 e ss.

¹⁷ Cfr. MUEHLBACHER, Stephan, KIRCHLER, Erich e SCHWARZENBERGER, Herbert, *Voluntary versus enforced tax compliance: empirical evidence for the ‘slippery slope’ framework*, in *European journal of law and economics*, 32, 2011, 90.

¹⁸ Embora tal apreciação não se situe no perímetro primário das presentes reflexões, convém salientar que responsabilidades não irrelevantes podem ser imputadas ao legislador, na medida em que o desenho das soluções normativas frequentemente não é efetuado do modo desejável e considerado apropriado num Estado de Direito confiável. Com efeito, não raramente são depositadas na esfera dos contribuintes e outros obrigados tributários tarefas com elevado grau de complexidade e de desgaste, as quais dificilmente poderão ser corretamente levadas a efeito sem suporte técnico-profissional competente. O resultado é que os obrigados ao cumprimento de tais deveres incorrem amiúde em violação — diríamos, desculpável — dos imperativos legais, com as consequentes reações ao nível contraordenacional e sujeição ao pagamento de coimas, aplicadas pela administração tributária de modo “automático”, sem qualquer graduação e sem apelo a critérios de medição da culpa ou da censurabilidade em concreto.

2. O Interesse público e a questão dos fins da administração tributária

Abordar a questão de saber, com base num enfoque jurídico, quais os fins que devem ser prosseguidos pela administração tributária será tarefa melhor conseguida se a abertura discursiva se fizer a partir de uma premissa fundamental: a administração não prossegue fins próprios e autónomos.

2.1. A rejeição da tese da administração tributária como mera cobradora

Na verdade, resulta indiscutível que os fins prosseguidos pelos entes públicos, quaisquer que estes sejam, não se configuram como autónomos, no sentido serem por si definidos e determinados, mas sempre como heterónomos e “fixados de fora”, transcendendo a própria pessoa que os prossegue. Tais fins cristalizam-se no Interesse público, o qual equivalerá às ideias de *bem estar coletivo* e de *equilíbrio social* como pressupostos essenciais à existência do modelo sócio-institucional que o legislador constituinte erigiu e tem por obrigação manter, melhorar e aprofundar. Como procuramos explicar em outra sede¹⁹, trata-se de reconhecer que o seu campo de atuação tem sempre como referente material uma visão transpessoal, supra-partes ou supra-subjetiva e intergeracional, em busca de um “sentimento de harmonia adequada aos diversos níveis da existência” — institucional, económico e social — tudo sem descurar, evidentemente, os referentes incontornáveis de natureza subjetiva-individual, entre os quais o respeito pelos direitos fundamentais e a intocabilidade da dignidade da pessoa humana²⁰. Enfim, numa primeira linha de consideração, as entidades administrativas — não apenas estas, mas apenas estas aqui em referência — estão constitucionalmente obrigadas a submeter-se aos imperativos decorrentes da Constituição (formal e material) e a tudo fazer para atingir o referido Interesse público,

¹⁹ V. o nosso *Sustentabilidade e finanças públicas responsáveis. Urgência de um Direito Financeiro equigeracional*, in Estudos em homenagem ao Prof. doutor José Joaquim Gomes Canotilho, volume I, *Stydia Ivridica* – 102, Coimbra editora, Coimbra, 2012, 619 e ss.;

²⁰ Saliente-se que tais referentes de natureza individual não transformam os órgãos públicos administrativos em simples servidores de pretensões subjetivas. Por exemplo, mesmo nas situações em que estão em causa prestações de natureza fiscal ou social como reduções, isenções, reconhecimento de regimes especiais, abonos, subsídios, pensões, etc., é patente que numa primeira linha o que está em causa é a defesa e a garantia da dignidade da pessoa humana enquanto substrato fundamental para a existência comunitária em condições adequadas. Caso contrário — isto é, caso se entendesse que a administração está ao serviço das necessidades concretas de cada um —, estariam lançadas as bases para uma consideração caritativa, misericordiosa ou subalternizante das atuações públicas, que colocaria em crise o estatuto dos destinatários como pessoas *em si*, transformando-os em simples beneficiários da bondade estadual.

e não quaisquer outros interesses pontuais ou localizados que possam entender como mais adequados ou convenientes.

Como consequência desta consideração transpessoal da atividade administrativa pública, as respetivas posições jurídicas subjetivas (direitos ou interesses, admitindo-se que este último termo é aqui oportuno) nunca terão referência própria, mas sempre heterónoma e instrumental, tratando-se de posições criadas e reconhecidas pelo ordenamento em ordem à prossecução de um interesse alheio e maior. Daí se defender, como aqui fazemos, que o fisco não tem “interesses” que não sejam o interesse geral e coletivo; o que sejam dimensões pessoais, em princípio, não se situarão no perímetro finalístico de entidades públicas ²¹.

Naturalmente que aquele Interesse público maior haverá, sob pena de vaguidade, de ser densificado, concretizado e especificado em conteúdos, o que originará interesses públicos secundários ou segmentarizados, como os interesses públicos de manter a boa organização institucional e democrática; de assegurar a coesão económica e social; de prover um adequado sistema de defesa nacional; de prestar um bom conjunto de prestações de saúde; de proteger o ambiente; de manter um sistema de ensino; ou — com particular interesse para a administração tributária — de assegurar dinheiros públicos para a satisfação de necessidades coletivas. Contudo, nenhum destes interesses secundários se pode afirmar superior aos outros, em termos de sobre eles primar em qualquer situação, sem prejuízo, de *primados pontuais* em face de situações concretas e bem determinadas de necessidade imperiosa ²².

²¹ O referido no texto deve ser entendido de modo sopesado e juridicamente adequado, não se excluindo em absoluto a titularidade de posições jurídicas subjetivas por parte dos entes administrativos e, em particular, por parte da administração tributária. Sendo certo, desde logo, que essa titularidade há de ter sempre por polarizador uma pessoa coletiva de Direito público (por natureza ou por atribuição) — precisamente pelo facto de a personalidade jurídica significar suscetibilidade de titularidade e adstrição —, e que os direitos ou interesses são, como se disse, heteronomamente definidos e determinados, a verdade é que se reconhece como evidente a titularidade de posições de vantagem. Pense-se, e.g., no direito subjetivo (de carácter concreto e determinado numa delimitada relação jurídica), que o fisco tem a exigir a receita fiscal *àquele* contribuinte, ou o direito de lhe exigir a apresentação de certos documentos, ou o pagamento de juros compensatórios. Do mesmo modo, se podem apontar os poderes jurídicos (de natureza abstrata) de proceder às diligências necessárias ao apuramento da verdade material, de liquidar os tributos, de rever os atos tributários por si praticados, ou de emitir orientações genéricas no sentido da uniformização da aplicação das normas tributárias. Compreensivelmente, em todas estas situações, emerge uma situação jurídica passiva à qual determinado sujeito (v.g., contribuinte) está adstrito: o dever de entregar a prestação tributária nos cofres do Estado; de entregar os documentos, de pagar os juros, etc.

²² Entre tais *primados pontuais* — que resultarão sempre de uma adequada ponderação entre os diversos fins em consideração e que envolverão uma acentuada componente de discricionariedade e oportunidade política — poderão estar, por exemplo, as situações a que subjazem necessidades absolutamente imprevisíveis e inadiáveis (como as decorrentes de catástrofes) e as obrigações decorrentes da assunção de compromissos internacionais, como as que resultam de tratados em matéria de defesa, ambiental ou, num âmbito mais amplo, de integração transnacional. Neste último

Procurando agora concretizar o discurso e direcioná-lo para os tópicos problemáticos que mais nos interessarão: o interesse público da arrecadação da receita pública não se confunde com o Interesse público. As pretensões, heteronomamente consideradas recorde-se, da administração tributária devem sempre ser balanceadas numa permanente tarefa de concordância prática entre os vetores financeiro e economicista, por um lado, e todas as outras dimensões em que o Interesse público maior se desdobra, por outro.

Estamos em crer que grande parte da justificação para a visão odiosa que é dispensada ao fisco radica precisamente nesta errada premissa de que o próprio parte e que consiste em assumir, equivocadamente, que a sua função é comportar-se jurídica e faticamente como um simples coletor.

2.2. Relevância prática da consideração alargada dos fins da administração tributária

Alcançar e sedimentar de um modo efetivo a ideia de que a administração tributária não pode ser considerada uma mera receptora de dinheiros não constitui tarefa fácil, nem do ponto de vista teórico nem, principalmente, do ponto de vista prático. Tal apenas será conseguido mediante um paciente trabalho de educação tributária — uma

domínio, aliás, têm sido inúmeras as situações recentes em que a retórica dominante pretende colocar em ênfase o primado dos interesses de estabilidade orçamental e financeira, em decorrência das exigências do Tratado sobre o funcionamento da União Europeia (TFUE) e do pacto de estabilidade e crescimento, particularmente a regra de proibição de défices excessivos positivada no art.º 126.º daquele. A este propósito, o Tribunal constitucional (acórdão n.º 187/2013, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130187.html>) afirmou:

“Instrumentalmente pré-ordenadas à realização de objetivos orçamentais essenciais ao reequilíbrio das contas públicas, num contexto de particular excecionalidade, as medidas impugnadas encontram-se dirigidas à prossecução de um interesse público real, perceptível, claro e juridicamente enquadrável, coincidente com a preservação da capacidade de financiamento do Estado no âmbito das obrigações assumidas e, por essa via, com as possibilidades de realização das tarefas fundamentais a seu cargo. A questão não é, portanto, a da existência de um interesse público com cuja prossecução as medidas em causa possam ser funcionalmente relacionadas – o que exclui a possibilidade de considerá-las arbitrárias – mas a de saber se, do ponto de vista da posição jurídica afetada, a relação entre esse interesse e estas medidas, o modo como o legislador ordinário a estabeleceu e valorou, e, essencialmente, a opção que nessa valoração fez radicar (...) traduzem ou não, no contexto que resulta da Lei do Orçamento de Estado para 2013, uma intervenção proibida pelos princípios da proteção da confiança, da igualdade e/ou da proporcionalidade”.

V., também, a propósito do tema, decisão do *Bundesverfassungsgericht* alemão, de 12 de setembro de 2012, em especial § 197 e ss, disponível em http://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2012/09/rs2012091_2_2bvr139012.html.

das componentes específicas da denominada *educação para a cidadania* — que providencie a interiorização sólida e gradual na consciência coletiva da importância do Estado, dos seus meios de financiamento e da verdade enquanto fim supremo de qualquer procedimento e processo. Cremos mesmo que, enquanto se insistir numa *postura subjetiva* que acentue o benefício ou o malefício de cada uma das partes que intervêm na relação jurídica, o desejável descentramento analítico será quase impossível. Perdoando-se-nos a provável falta de elevação das palavras, dir-se-ia que teremos sempre a administração “a puxar para um lado” e os contribuintes ou obrigados tributários “a puxar para o outro”.

Aliás, este descentramento de perspectiva terá muita mais importância prática do que aquela que uma primeira abordagem poderá intuir, bastando pensar, a título exemplificativo, nos seguintes eixos de consideração:

- i) Em primeiro lugar, no domínio da interpretação das normas jurídico-tributárias — tarefa para a qual, nos ordenamentos atuais, os órgãos administrativos são *intensamente* convocados — rejeitam-se as teses *in dubio pro fisco* e *in dubio contra fiscum*, assumindo-se que a tarefa de busca de significado de enunciados linguísticos indeterminados ou polissémicos deverá ser teleologicamente orientada exclusivamente em referência ao Interesse público objetivamente considerado, sem atender aos “interesses” de cada um dos intervenientes na relação jurídica tributária;
- ii) Em segundo lugar, no particular domínio do Direito tributário adjetivo (procedimento e processo), a administração não pode atuar tendo como norte outro referente que não seja, na moldura do Interesse público amplamente considerado, a descoberta da verdade material. Significa tal que a arrecadação da receita pública não é o seu principal móbil, não devendo ela justificar as suas atuações, de um ou de outro modo, com base na ideia de que por tal via consegue um maior volume de arrecadação de dinheiros (mesmo que com o desiderato último de satisfação de necessidades coletivas por parte do Estado). Ainda em tal domínio, releva a consideração de que, na instrução de procedimentos, não pode “guardar” elementos probatórios que beneficiem a contraparte, em detrimento do “seu próprio benefício”, impondo-se uma releitura do princípio do inquisitório em termos de obrigar os órgãos administrativos a carrear para

os procedimentos todos os elementos relevantes para a descoberta da verdade material, independentemente das pretensões que com tal atuação se beneficiem ²³. O mesmo valerá, naturalmente, para a posição do representante da fazenda pública em sede de processo tributário.

- iii) Em terceiro lugar, e em matéria de *orientações informais* de atuação, não são de aceitar eventuais — salienta-se: eventuais — praxes ou regras não escritas de conduta administrativa no sentido de, a coberto da necessidade de arrecadação financeira, orientar os funcionários num determinado sentido instrutório ou decisório, como acontece, por exemplo, quando se induzem orientações para não dar assentimento a acordos de revisão da matéria tributável, para indeferir (ou não deferir) determinadas pretensões recursivas, para incrementar os volumes de cobrança ou para recorrer em todas as situações de decisão jurisdicional desfavorável.

Tudo porque, como resulta do exposto, reconhecendo-se a importância fundamental da sustentabilidade financeira do Estado e da percepção de meios de financiamento, não pode deixar de se ter presente que não existem valores ou bens jurídicos absolutos que imperem acriticamente e em todas as situações sobre os restantes.

3. O balanceamento exigido pelo Estado de Direito - a rejeição da tese “em benefício do contribuinte”

Pois bem.

As reflexões precedentes, particularmente considerando que a administração tributária não prossegue interesses próprios e que os interesses que prossegue não se subsumem à mera percepção da receita pública, não podem deixar de ser perspetivadas num enfoque relacional ou dialético, tendo em conta o estatuto do outro polo da relação jurídica tributária – o contribuinte (amplamente considerado, abrangendo os sujeitos

²³ Um exemplo concretizador do referido no texto pode ser conseguido mediante a referência ao procedimento de reconhecimento de benefícios fiscais (art.º 65.º do CPPT). Suponha-se uma situação em que para aceder a determinado regime fiscalmente favorável, como uma isenção, o contribuinte necessita de apresentar junto dos serviços um documento atestando a sua situação económica, social, de saúde ou outra, o qual se encontra na posse da própria administração. Ora, se o único objetivo desta fosse a percepção da receita pública, ela estaria legitimada a “esconder” tal documento e a não o levar à consideração probatória, o que não acontecerá se o móbil de atuação for a descoberta da verdade material, qualquer que ela seja. O mesmo raciocínio se aplicará, por exemplo, em casos de restituição de tributos, onde não haverá necessidade de pedido do interessado para se proceder à sua execução.

passivos diretos, os substitutos, os sucessores e os responsáveis). Contudo, importa acentuar *ab initio* uma diferença essencial: ao contrário da primeira, este não prossegue como missão fundamental o Interesse público, mas o seu próprio interesse individual, pelo que o seu enquadramento numa teoria juridicamente adequada deve ser feito de modo distinto. Além disso, será insustentável uma concepção de *Direito tributário agressivo*, que encare os contribuintes como simples destinatários de deveres de natureza diversa (pecuniária, documental), negligenciando o seu estatuto de titular de direitos. Muito menos se admitirá como premissa orientadora a ideia de que “...a voluntarily complying taxpayer is still a rare animal that could be listed as an endangered species”²⁴, atentos os perigos e vícios de análise que uma tal visão comporta.

Com efeito, do mesmo modo que se assumiu que a administração está vinculada a deveres legais diversificados, também se deve correlativamente concluir que o contribuinte é titular de inúmeras posições de vantagem: tem o direito a ser notificado dos atos que o afetem; a receber fundamentação adequada; a ser informado quando o requer; a ser inspecionado a seu pedido; a receber reembolsos ou restituições nos casos previstos na lei, etc.

Referiu-se supra o “interesse individual” que move os obrigados tributários.

O mesmo materializa-se no direito à planificação em matéria tributária (planeamento fiscal)²⁵, atuando de acordo com as suas *convicções de gestão* e em termos de encontrar a via lícita menos onerosa do ponto de vista impositivo (*la strada fiscalmente meno onerosa*²⁶). Por conseguinte, será compreensível que os obrigados tributários procurem, por todas as vias *intralegem*, soluções no sentido de evitar, baixar ou diferir a carga impositiva, reconhecendo-se sem reservas que ninguém é obrigado a praticar condutas que se qualifiquem como factos impositivos e que obriguem ao pagamento de impostos²⁷. A fronteira insuscetível de transposição será, evidentemente,

²⁴ Cfr., uma vez mais, SEER, Roman, *Tax Shelter Disclosure...*, cit., 261.

²⁵ A respeito, v. o nosso *Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito à livre planificação fiscal*, in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster, Almedina, Coimbra, 2012, páginas 1213 e ss. Disponível eletronicamente no repositório institucional da Universidade do Minho, in <https://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/35871>. Cfr., também, SANCHES, J. L. Saldanha, *As duas constituições – nos dez anos da cláusula geral anti-abuso*, in Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal, Coimbra editora, Coimbra, 2009, 39.

²⁶ Assim, TESAURO, Francesco, *Istituzioni di Diritto tributario, I – Parte generale*, 9.^a ed., UTET, Torino, 2009, 248.

²⁷ Assim, KLEIN / RATSCHOW, *Abgabenordnung*, 10.^a ed., § 42, 42, C.H. Beck, München, 2009, p. 276.

a licitude dos comportamentos, seja em termos de forma ou substância dos mesmos, seja em termos da finalidade a prosseguir, pois caso tal fronteira seja transposta, entrar-se-á já nos domínios da evasão e da fraude tributárias, legitimando conseqüentemente diversas reações do ordenamento, quer por via normativa-legislativa (como criação de normas anti abuso, a transformação de conceitos oriundos de outros segmentos do Direito ou a criminalização de certas condutas), quer por via administrativa (mediante a derrogação do dever de sigilo bancário, a sujeição a inspeções tributárias ou a aplicação de métodos indiretos de avaliação, por exemplo). E aqui, uma vez mais, surgirá (legitimada) a administração intrusiva.

Em todo o caso, se uma análise juridicamente adequada impede um enfoque parcial e uma postura de princípio a favor do fisco, o mesmo sucede a favor do contribuinte. Quando se fala de aplicação das normas tributárias, os pontos referentes serão sempre o Interesse público e a verdade material, pelo que as considerações acima expendidas terão aqui idêntica aplicação, ressalvadas algumas especificidades de consideração obrigatória. Assim, e ainda a título exemplificativo, e como supra se adiantou, é de rejeitar uma máxima metódico-interpretativa de conteúdo *in dubio contra fiscum*, isto é que em caso de dúvida acerca do sentido a dar a determinado conceito ou enunciado se favoreça a interpretação mais benéfica para o contribuinte. Tal conduziria, quase necessariamente, à consequência de que as soluções de desagravamento, isenção, redução, perdão, etc., seriam privilegiadas em relação às restantes o que, além de colocar em crise os desideratos constitucionais de arrecadação de receitas públicas e estabilidade financeira e orçamental do Estado — os quais, sem constituírem o farol orientador de todas as soluções, também não podem ser vistos numa perspetiva absolutamente secundarizada —, sempre escamotearia uma outra evidência: o benefício de um contribuinte pode ser o prejuízo de outro(s), por exemplo ao retirar a este(s) possibilidades várias ao nível da prestação de direitos sociais. Ademais, as dúvidas jurídicas adensar-se-iam quando, a juntar a esse tratamento mais favorável, se verificasse a existência de violações do princípio da segurança jurídica, da proteção da confiança e da igualdade. Está aqui a ser feita referência, bem entendido, ao frequentemente invocado direito (?) à aplicação retroativa da norma mais favorável ao contribuinte, o que incrementa a precariedade e a imprevisibilidade das soluções do

ordenamento e introduz patentes discriminações infundadas de tratamento entre os polos da relação jurídica tributária²⁸.

Enfim, nem de um lado nem do outro se devem aceitar visões redutoras que desvirtuem o estatuto dos atores envolvidos, sendo mesmo de notar que o desanuiamento relacional até poderá ser benéfico para ambos. No fim de contas, em princípio, as relações entre fisco e contribuintes devem ser perspectivadas como relações de longo prazo (*long-term relationship*), que não se esgotarão após um diferendo passageiro.

Conclusões

Embora empiricamente compreensível, a visão da administração tributária /fisco como uma entidade odiosa, intrusiva e juridicamente abusiva não colhe, nem pode colher, recebimento fundado. Embora se reconheça que é quase intuitiva a ideia de que uma estrutura cuja função passa pela prática de atos ablativos do património dos privados (cidadãos ou empresas) dificilmente deixa de cativar antipatias, a verdade é que o enfoque reclamado por um Estado de Direito responsável e, principalmente, o enfoque reclamado pela ciência jurídica, devem demarcar-se de tal modo de perspetivar as coisas. Primeiro, porque, sendo seguro que a administração tributária pratica muitos atos restritivos, também não o é menos que pratica igualmente muitos atos benéficos e não impositivos. Segundo, porque, nos dias que correm, muitas das atuações intrusivas nem sequer são praticadas por entidades administrativas *stricto sensu*, mas por privados em funções de substituição. Ainda assim, impõe-se uma reanálise da questão de saber quais são afinal os fins a prosseguir pelo fisco, não podendo deixar de se concluir que tais fins não se subsumem, de modo algum, à coleta de tributos. O seu principal desiderato é a prossecução do Interesse público amplamente considerado (não apenas na sua vertente financeira e orçamental pública) e, de um modo mais concreto, a descoberta da verdade material, independentemente do favorecimento ou desfavorecimento que esta transporte para os sujeitos da relação tributária em concreto.

²⁸ *A latere*, assomam à memória alguns exemplos de casos em que o próprio legislador institui ou consagra soluções desiguais *contra fiscum*: será o que sucede, por exemplo com a regra que determina que o início da contagem dos prazos de prescrição e de caducidade pode ser efetuada a partir do facto tributário ou do início do ano seguinte à verificação deste (art.ºs 45.º e 48.º da LGT). Nestes casos, começ a correr contra a administração um prazo que ela, razoavelmente, pode ainda nem sequer conhecer, bastando, para que tal aconteça, que o contribuinte não declare os factos tributários em que tenha intervenção.

Consequentemente, são de rejeitar algumas máximas metódicas tradicionais que acentuam o potencial ou real benefício para as partes em concreto, caso da máxima *in dubio pro fisco* (do mesmo modo, uma visão juridicamente adequada exige a recusa da máxima correlativa *in dubio contra fisco*).

Enfim, sendo certo que várias foram as reflexões *supra* lançadas para o discurso, e que este se pode ter apresentado a espaços incerto ou errático, ainda assim, entendemos conveniente erigir como principal conclusão destas breves reflexões a seguinte: o interesse público da arrecadação da receita pública não se confunde com o Interesse público.

A importância da ideia justificará o destaque.

Braga, 14 de julho de 2015