



DEPARTAMENTO DE DIREITO

**MESTRADO EM DIREITO
ESPECIALIDADE EM CIÊNCIAS JURÍDICAS**

**UNIVERSIDADE AUTÓNOMA DE LISBOA
“LUÍS DE CAMÕES”**

**“AS GARANTIAS DO CONTRIBUINTE COMO EFECTIVAÇÃO DO
ELEMENTO SUBJECTIVO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA”**

Dissertação para a obtenção do grau de Mestre em Direito

Autor: Dr. Nuno Clington Costa

Orientador: Professor Doutor Julio Tormenta

N.º do candidato: 200706240

Julho de 2022

Lisboa

AGRADECIMENTOS.

A quem mais que não aquele que me fez renascer pelo Direito,

Ao meu Tio, amigo, pai e camarada

Joaquim da Costa David

“Por ser a lei arbitrária é que existe o Direito”

- O autor

INDICE

| | |
|--|-----------|
| RESUMO | 6 |
| PRINCIPAIS ABREVIATURAS E ACRÓNIMOS | 10 |
| | |
| CAP. I - AS LIBERDADES CONFORMADORAS DAS CONDIÇÕES INDIVIDUAIS ENQUANTO FONTE DE DIREITO FISCAL | 11 |
| 1.0 INTRODUÇÃO | 11 |
| 1.1 A PARTICULARIZAÇÃO | 16 |
| 1.1.2 A liberdade, fundamento de determinação de responsabilidade | 18 |
| 1.1.3 A liberdade jurídica | 19 |
| 1.1.4 A liberdade constitucional | 21 |
| 1.1.5 A Liberdade funcional | 24 |
| 1.1.6 Liberdade formal | 26 |
| 1.1.7 A Liberdade como conceito colectivo | 28 |
| 1.2 A LIBERDADE COMO CONCEPÇÃO FISCAL, e O Dever de contribuir como valor Retributivo | 31 |
| 1.2.1 O Dever de contribuir | 33 |
| 1.2.2 A Valoração retributiva | 34 |
| 1.3 A SUBJECTIVIDADE MATERIAL NA RELAÇÃO JURÍDICA FISCAL | 35 |
| 1.3.1 A incorporação subjectiva como elemento funcional | 37 |
| 1.3.2 O poder de acção individual como consagração da relação jurídica..... | 37 |
| 1.3.3 O indivíduo como fonte de garantia fiscal | 40 |
| 1.3.4 O Conteúdo formal da acção fiscal | 43 |
| 1.4 O “CASE LAW” NORTE AMERICANO, E A LIBERDADE | 45 |
| 1.5 O “CASE LAW” DOS PAISES BAIXOS E A LIBERDADE | 46 |
| | |
| CAP. II - A IMPORTÂNCIA DA SISTEMATIZAÇÃO NA OBJECTIVIDADE TRIBUTÁRIA OU DO ÂMBITO DOS LIMITES DO ESTADO TRIBUTÁRIO | 49 |
| 2.0 INTRODUÇÃO | 49 |
| 2.1 DOS PRINCÍPIOS FISCAIS ESTRUTURANTES E AUTONOMIZADORES | 52 |
| 2.1.1 Princípios Gerais ou Universais..... | 53 |
| 2.1.2 Princípios constitucionais | 54 |
| 2.1.3 Princípios autonomizadores do carácter fiscal..... | 56 |
| 2.1.4 Princípios definidores de carácter material fiscal | 57 |
| 2.1.5 Os Princípios garantísticos de natureza fiscal..... | 57 |
| 2.2 DA JUSTIÇA FISCAL | 60 |
| 2.2.1 O Contexto Actual | 60 |
| 2.2.2 A Norma de justiça fiscal | 62 |

| | |
|--|----|
| 2.2.3 A Dinâmica normativa fiscal, a hierarquização das principais fontes | 63 |
| 2.2.3.1 Lei Constitucional..... | 63 |
| 2.2.3.2 Os Tratados internacionais | 64 |
| 2.2.3.3 Leis, Decretos-leis e Regulamentos | 65 |
| 2.3 AS GARANTIAS DO CONTRIBUINTE..... | 69 |
| 2.3.1 O Plano jurídico objectivo | 72 |
| 2.3.2 O Plano jurídico subjectivo..... | 72 |
| 2.3.3 O critério da liberdade funcional | 73 |
| 2.4 DA RELAÇÃO JURÍDICA EM CAUSA..... | 74 |
| 2.4.1 A Relação Jurídica Fiscal. Elementos essenciais..... | 74 |
| 2.4.1.1 A Obrigação Fiscal | 76 |
| 2.4.1.2 Dos sujeitos | 78 |
| 2.4.1.3 A Responsabilidade relacional | 80 |
| 2.4.1.4 O Teor Obrigacional..... | 81 |
| 2.4.1.5 Do facto jurídico..... | 83 |
| 2.4.1.6 A relação, a dinâmica sujeito-objecto..... | 84 |
| 2.5 UM EXEMPLO DA SISTEMÁTICA LEGALISTA..... | 88 |
| 2.5.1 A Origem, enquanto critério restritivo do princípio da Universalidade..... | 91 |
| 2.5.2 O Domínio privado e público (Associações/Fundações)..... | 91 |
| 2.5.3 Das personalidades efectivas fiscais | 94 |
| 2.6. O COMPLEXO SISTEMÁTICO FISCAL..... | 95 |
| 2.6.1. A Estrutura individual e territorial..... | 95 |
| 2.7 O “CASE LAW” NORTE AMERICANO E A CONCEPÇÃO FISCAL..... | 96 |
| 2.8. A CONCEPÇÃO DO SISTEMA SOB O “CASE LAW” NOS PAISES BAIXOS..... | 98 |

CAP.III - A COMPONENTE ESTATUTÁRIA COMO GARANTE DA EFICÁCIA JURÍDICO-FISCAL

| | |
|---|-----------|
| | 99 |
| 3.0 INTRODUÇÃO | 99 |
| 3.1 O SISTEMA GARANTÍSTICO FISCAL..... | 102 |
| 3.1.1 Um princípio de dinâmica garantística fiscal..... | 102 |
| 3.2. AS GARANTIAS DO CONTRIBUINTE, a verdadeira concretização subjectiva da relação jurídico-tributária | 103 |
| 3.2.1 O Decurso do tempo | 104 |
| 3.2.1.1 Da Caducidade..... | 105 |
| 3.2.1.2. Da Prescrição..... | 106 |
| 3.2.2 A materialidade Objetiva reconhecida..... | 107 |
| 3.2.3 Da ineficácia e da invalidade do acto tributário..... | 108 |
| 3.2.3.1 O valor jurídico negativo..... | 110 |
| 3.2.3.1 A titularidade da competência tributária..... | 111 |
| 3.2.4 A Competência administrativa..... | 111 |

| | |
|---|------------|
| 3.2.5 Competência (judicial): os tribunais administrativos e fiscais..... | 112 |
| 3.2.5.1. Competência em razão da Hierarquia..... | 115 |
| 3.2.5.2 Regras de competência aplicáveis aos tribunais tributários..... | 116 |
| 3.2.5.3 Competência em razão do valor..... | 117 |
| 3.2.5.4 Competência em razão de matéria..... | 117 |
| 3.2.6 Incidentes de competências em instância tributária..... | 118 |
| 3.3 GARANTIAS PREVENTIVAS SUBJECTIVAS..... | 119 |
| 3.3.1 Garantias administrativas não impugnatórias..... | 120 |
| 3.3.1.1 Direito de informação (LGT, artigos 59º e 67º)..... | 120 |
| 3.3.1.2 Direito de participação (LGT, artigo 60º)..... | 121 |
| 3.3.1.3 Garantias do contribuinte no procedimento (especial) de inspecção (LGT, artigos 87º e ss.)... | 122 |
| 3.4 AS GARANTIAS IMPUGNATÓRIAS. ADMINISTRATIVAS e JUDICIAIS..... | 123 |
| 3.4.1 Garantias impugnatórias administrativas..... | 124 |
| 3.4.1.2 A Reclamação graciosa (CPPT, artigos 68º e ss.)..... | 124 |
| 3.4.1.3 As Reclamações prévias necessárias (artigos 131º a 133º do CPPT)..... | 126 |
| 3.4.1.4 O Recurso hierárquico (Artigo 80º da LGT, Artigos 66º e ss do CPPT)..... | 127 |
| 3.4.1.5 O Procedimento(s) de revisão dos actos tributários (LGT, artigo 78º)..... | 128 |
| 3.4.1.6 O Procedimento de revisão da matéria tributável (artigo 91º da LGT)..... | 129 |
| 3.4.2 A Via judicial, (LGT, artigo 101º e CPPT artigos 97º e ss.)..... | 130 |
| 3.4.2.1 A Impugnação (artigo 99º do CPPT)..... | 130 |
| 3.4.2.2 Acção para reconhecimento de um direito ou interesse em matéria tributária, (CPPT, artigo 145º n.º 1º)..... | 131 |
| 3.4.2.3 Impugnação de providências cautelares administrativas, (CPPT, artigo 144º n.ºs 1º e 2º)..... | 132 |
| 3.4.2.4 Recursos jurisdicionais (CPPT, artigos 279º a 293º)..... | 132 |
| 3.4.2.5 A oposição judicial à execução fiscal (CPPT, artigos 203º e ss)..... | 132 |
| 3.5 O RECURSO CONSTITUCIONAL..... | 133 |
| 3.6 AS GARANTIAS ESCRITAS NO SISTEMA NORTE AMERICANO..... | 135 |
| 3.7 AS GARANTIAS ESCRITAS E O CASE LAW DO REINO DOS PAÍSES BAIXOS..... | 137 |
| CONCLUSÃO..... | 138 |
| REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS..... | 141 |
| BIBLIOGRAFIA..... | 143 |
| DIPLOMAS E JURISPRUDÊNCIA..... | 148 |

RESUMO

A manifestação da conduta humana estabelece-se como uma “constante determinativa” a toda a realidade jurídica, daí que à ordem jurídica materializável, lhe é indissociável uma componente consequencial, pois porque da própria formação do facto enquanto elemento funcional independentemente, há e haverá sempre enquanto constante jurídica uma dimensão estatutária adstrita e prévia a toda a problemática jurídica.

Assim é, que se considerando uma determinada configuração do “acto” enquanto condição da manifestação volitiva sobre a constância do facto se há que consubstanciar que à elementaridade aí implícita está adstrita uma generalidade a que o elemento funcional suporta a base normativa do seu nexos. Da mesma forma se poderá determinar o acto administrativo estabelecer-se como “o elemento procedimental referente á constituição de uma garantia colectiva”. Pois que se ambos (acto voluntário e acto administrativo) partem de um mesmo princípio técnico (e psicológico) na sua criação – ou seja uma realidade subjectiva primordial observada enquanto princípio - distinguem-se quanto à sua concepção finalística (e teológica) ou seja pela sua evolução determinativa. Portanto, é havendo que salvaguardar a questão já interposta por Sieyès “De que se será possível reflectir seriamente sobre os princípios e o fim do Estado da sociedade sem revoltar-se até ao fundo da alma com a monstruosa parcialidade das instituições humanas”¹ e assim - sobre uma concepção pessoal do individuo - Tal apenas se pode determinar pela força e razoabilidade da constância da garantia colectiva enquanto materialização de uma consciência colectiva. Assim é que este trabalho é, melhor será explanado através de três capítulos. Sendo que o primeiro tenderá a apreciar a eloquência estabelecida pelo valor da liberdade enquanto grau fundamental de um Estado moderno que parametrizado pelo direito fiscal implica a componente garantística da dignidade da pessoa humana enquanto figura central inerente à fiscalidade, ou seja da identificação do valor jurídico-fiscal da relevância processual da dignidade da pessoa humana. Um segundo capítulo, que conformador com o estabelecimento dos componentes inerentes à relação jurídica fiscal, visando a sua disponibilidade funcional, ou seja, da dimensão auferida pelo “processo devido” em sede de direito fiscal enquanto dimensão conformadora “à posteriori” de valores representativos de uma ideia de Estado responsável justo e democrático. Sendo que

¹ A Constituinte Burguesa *Qu`est-ce que le Tiers État*, SIEYÉS, Emmanuel Joseph, Trad. Norma Azevedo. 6ª ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora 2014. Pág. 26.

o terceiro capítulo se irá debruçar já pela componente jurisprudência “*in facto*” nomeadamente por via da sua graduação organizacional e nomeadamente pelo âmbito dos direitos derivados e conformados com a realização material da questão incidente ao domínio deste trabalho. Que findará por breve conclusão das questões por aqui dispostas. Como elementos corporizadores ao longo dos três capítulos abordar-se-á ainda que de leve o domínio das dimensões jurídicas tidas como de raiz protestante nomeadamente o sistema dos Países Baixos e o “*Common Law*” anglo-saxónico, mais especificamente através da sua vertente norte - americana.

Palavras Chave: Dignidade Humana; Garantia colectiva; Domínio Fiscal; Processo devido.

ABSTRACT

Human behaviour's expression sets itself as a 'determinative constant' to all legal reality, insofar that the materialised legal order has an inextricable consequential component; as from the set up of the 'fact' as a functional independent element there is, and there will always be a statutory dimension linked and preceding all legal problematic.

To such an extent that when considering a certain configuration of the 'act' as condition of volitional manifestation on the constancy of the fact, it is necessary to consubstantiate that the elementarity there included is closely linked to the general principle that the functional element has in itself the normative basis of its connection. In the same way, it is possible to determine the administrative act as the 'procedural element referring to the constitution of a collective guarantee'. In such way, if both (administrative act and volitional act) depart from the same technical (and psychological) principle when being created - in other words from a primordial subjective reality observed as a principle - they are differentiated by its finalistic concept, i.e. through its determinative evolution.

Therefore, it is necessary to safeguard the question presented by Sieyès (...) *Is it really possible to consider seriously the principles and purpose of the society's state without, in the depth's of one soul, feeling a revoltion towards the monstrous partiality of human institutions?* (...) ² and as a result about a personal concept of the individual. This can only be determined by the magnitude and reasonableness of the collective guarantee constancy as materialisation of collective conscience. So much so that this work is, that is, will be outlined in three chapters. The first chapter will analyse the eloquence defined by the value of freedom as a fundamental degree of a modern state parametrized by Tax Law, therefore implying the safeguard of human dignity element as central piece inherent to taxation, that is to say, the legal tax value of the procedural relevance of human dignity identification.

The second chapter confirms the establishment of components inherent to tax relation, aiming to its functional availability, that is, from the dimension given by 'due process' in Tax

² TN: Freely translated from "A Constituinte Burguesa *Qu'est-ce que le Tiers État*", Sieyès pág. 26. (...) *De que se será possível reflectir seriamente sobre os princípios e o fim do Estado da sociedade sem revoltar-se até ao fundo da alma com a monstruosa parcialidade das instituições humanas.*(...).

Law as "*a posteriori*" acquiescing dimension of values representing an idea of a responsible, fair and democratic state.

The third chapter will analyse the Case Law *in facto* component, namely by its organisational gradation and particularly by the scope of secondary rights and conform to the material concretisation of the question addressed in this work, which will end with a short conclusion of the questions herein presented.

In the three chapters, as incorporating elements, it will be contemplated, even if not in detail, the scope of other legal dimensions especially the Netherlands' system and the Anglo-saxon case law, particularly through its North American branch.

Key Words: Human dignity; Collective guarantee; Tax law; Due process.

PRINCIPAIS ABREVIATURAS E ACRÓNIMOS

| | | |
|------------|---|--|
| AR | - | Assembleia da República |
| CC. | - | Código Civil |
| CCOM- | | Código Comercial |
| CPPT | - | Código Processo e Procedimento Tributário |
| CPTA | - | Código do Processo dos Tribunais Administrativos |
| CRP | - | Constituição da República Portuguesa |
| DL | - | Decreto-Lei |
| DLR | - | Decreto-Lei Regional |
| EBF | - | Estatuto dos Benefícios Fiscais |
| ETAF | - | Estatuto dos Tribunais Administrativos e fiscais |
| ETAF | - | Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais |
| EUA | - | Estados Unidos da América |
| I.S. | - | Imposto de Selo |
| IEC | - | Imposto especial de consumo |
| IMI | - | Imposto Municipal sobre Imóveis |
| IMT | - | Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis |
| <i>IRC</i> | - | <i>Internal Revenue Code</i> |
| IRC | - | Imposto de Rendimento de Pessoas Colectivas |
| <i>IRS</i> | - | <i>Internal Revenue Service</i> |
| IRS | - | Imposto de Rendimento de Pessoa Singular |
| LAV | - | Lei de Arbitragem Voluntária |
| LFR | - | Lei das Finanças Locais |
| LGT | - | Lei Geral Tributária |
| LOFT | - | Lei da Organização e Funcionamento dos Tribunais |
| RCPIT | - | Regime Complementar de Procedimento da Inspeção Tributária |
| RGIT | - | Regime Geral das Infracções Tributárias |
| RJAT | - | Regime Jurídico da Arbitragem Tributária |
| STA | - | Supremo Tribunal de Justiça |
| STA | - | Supremo Tribunal Administrativo |
| TCA | - | Tribunal Central Administrativo |

Quando somos excessivamente curiosos das coisas que se realizavam nos séculos passados, ficamos geralmente muito ignorantes das que se realizam no presente.
René Descartes “In discurso do Método”.

CAP. I

AS LIBERDADES CONFORMADORAS DAS CONDIÇÕES INDIVIDUAIS ENQUANTO FONTE DE DIREITO FISCAL

1.0 INTRODUÇÃO

Por ser o Homem definido, via de regra, como uma estrutura biológica assente em valores não só racionais mas emocionais, resultando portanto num composto orgânico cuja acção se concebe por força de elementos imateriais, sendo estes últimos os caracterizadores da sua particularização enquanto individualidade ou elemento. Este que enquanto pertence de um grupo que autonomizado como espécie única mas que, por outro lado, se distingue e identifica por via de factores particulares, sendo estes estabelecidos como determinantes específicas e, por conseguinte, alvo fundamental de dignificação do eu, daquilo que se reitera enquanto ser individualizado e enquanto objecto como um decomposto de uma generalidade ou comunidade. É agora o Homem, enquanto organismo vivo estabelecido dentro de um ordenamento específico, reconfigurado como o objecto central e elementar inerente a toda a sistemática jurídica, por outras palavras, o elemento central de toda a actividade jurídica. Este que se normativamente é disposto não já enquanto ser, mas antes como uma entidade realizadora de imputações jurídicas inerentes a uma capacidade de gozo e de acção sobre um domínio especificamente materializado e validado como próprio por parte de um todo colectivo, que se reconhecido como objecto primitivo é contudo e enquanto representação formal uma secundarização de uma matéria orgânica adaptada e adaptável a uma realidade científica e social livre de qualquer forma e formalidade e, assim como organismo ainda que

existente e conformador de realidades extra jurídicas³, não o dispõe como mais do que uma realidade observável a que só o direito viabiliza, ou seja formaliza, reconhecendo-o, enquanto “entidade individual”.

Nestes termos, o Homem enquanto realidade única é delineado por uma condição de liberdade para que se possa identificar como indivíduo, isto é um “algo elementar” que só se realiza enquanto “ser” existente por força de um conluio como unidade pertence de um todo maior que ele próprio, o grupo, a colectividade, uma dada sociedade. Grupo este que em retorno o portenta, o valoriza gradualmente enquanto pessoa, enquanto elemento decomposto, por uma escala de aproximação em relação aos valores próprios identificativos e partilhados a este mesmo grupo, a esta mesma colectividade em cujo ser individualizado apenas o é, se e quando representado em relação a toda uma realidade.

Indivíduo particularizado em relação a todo um sentido comum e por outro transformado em sujeito privado quando objectivamente considerado, porém sempre intermediado por uma graduação de acções próprias como reacção às suas opiniões ou decisões; no fundo aquilo que já alguém conceptualizou enquanto de “*voluntas*” e que a sociedade no geral tem como aceite e reconhecido como inerência da condição humana. Contudo, este sentido de acção, este dispositivo intencional concretizador de uma materialização - que sob uma outra dimensão, a objectiva, conforma a formalização de uma matéria específica - não pode ser distinguido como aleatório, dado que a entidade colectiva, enquanto uma formação de elementos distintos, é concebida na sua unidade exactamente por uma metódica organização dos seus particulares, sistematicamente expostos ou dispostos a uma concretização comum. Estes sim, os indivíduos particulares, que se determinam como o composto unitário de que depende a objectivação do todo, estes contudo distinguidos por uma via de acção enquanto elemento arbitrário, particularizador – contudo não aleatório; aliás sempre que se componha como

³ Contudo interessará que a individualização, enquanto categoria jurídica, advém de uma concepção secular do direito natural, por via dos preceitos da *recta ratio* da “escolástica espanhola” que tendo como fundamento primário a teoria Aristotélica dos Particulares e Universais estabeleceu o encontro racional, de que derivará a concepção secular do direito natural que mais tarde desenvolvida por *Grotius, Pufendorf e Locke*, mas que quanto a nós terá em *Locke* o seu principal precursor, conduziram à ideia de direitos naturais do indivíduo e à concepção de direitos humanos universais, ainda que através do reconhecimento da necessidade de conformar a positividade a um direito divino. Mais tarde por via da concepção da teoria “da razão das coisas” em que se conforma a razão humana, reconhecidamente individual, a um critério de justiça natural como metodologia de valorização do *Justus*, não só pela vinculação da individualização enquanto teoria filosófica-liberal, mas sobretudo da individualização enquanto fundamento político-jurídico. Movimento contudo este de que se juridicamente se impõe a sua origem a estes grandes teóricos do direito não será alheio, por certo, a configuração do pensamento racional desenvolvido exclusivamente por *Leibniz*.

aleatório a tendência do colectivo é para o dispor como de ineficaz, dada a sua não materialização formal, i.e. a sua não conformação com a concretização comum – inerente à capacidade individual como forma de enriquecimento da dinâmica do colectivo. Acção esta que enquanto pressuposto existencial de uma relação tem que ser distinguível e reconhecidamente válida como um propósito determinantemente qualificável. Para este propósito ser qualificado como válido e, por conseguinte, elemento pertence do colectivo – independentemente de uma qualificação de carácter positivo ou negativo – terá que preencher certos e determinados requisitos de qualificação para uma sua categorização e posterior sujeição normativa. Determinando-se, este sincero e humilde autor, estabelecer como figura primordial qualificadora porque delimitadora do âmbito autónomo “*do ser*” enquanto entidade normativa “A Liberdade”, esta que não só fundamento racional mas como condição primordial do individuo uma vez que apenas sobre o ser livre se pode consignar, ou melhor conceber toda uma estrutura normativa assente na individualização, individualização delineada portanto em respeito do “ser”.

Assim é que, não esquecendo que o Direito enquanto ciência (pelo menos no que se refira ao direito escrito – positivo) é uma ciência cultural que não tem no seu objecto o estudo do indivíduo⁴ ou indivíduos, mas sim as suas próprias expressões particulares quando derivadas em tendências objectivas - transformações particulares direccionadas à instituição de um sentido geral, isto é, de comportamentos tutelados pelo direito - e assim refundida enquanto substância coloidal, mais do que numa homogeneidade de elementos ou heterogeneidade de géneros humanos graças ao princípio supremo de direito que é o da igualdade. Determinando-se “*a Lei*” como a expressão geral tendencialmente homogénea graças à validação de realidades díspares, mas que confluentes, “*o facto*” enquanto constituição heterogénea por força de uma dada expressão particular, e “*o Direito*” como a manifestação da solução coloidal.

No domínio da realização fiscal, no sistema reina a preponderância do todo sobre o indivíduo – através de um critério de justiça “*contributiva*”⁵ - há que anuir que deste impõe-se sempre

⁴ Nada mais aquelas representam do que um seu reflexo – ainda que actualmente se disponham ou se urjam a transpor enquanto “*motores construtivos*” da individualidade, mais do que meros reflexos dela.

⁵ Mais do que retributiva, uma vez que perspectivamos o contribuinte como um beneficiário daquilo que a sociedade lhe fornece e que ele enquanto elemento participativo e composto dessa mesma ousa por obrigação nela contribuir.

um conteúdo de realizações jurídicas por forma à realização do fim último que se dispõe nas obrigações fiscais, que são determinadas pela administração de Estado, enquanto órgão formal de acção colectiva sobre o composto individual e particularizável. São estas realizações, conforme já aludidas que se impostas em forma de critérios de realização fiscal - i.e. pelos impostos - estão, por outro lado, sujeitas a critérios de individualização a que o sujeito enquanto ser livre e individual tem a propensão de validar como justas ou não. Assim é que, nasce a constância e o direito de o individuo enquanto ser livre e autónomo realizar a efectivação da justiça contributiva quer, por um lado, pelo pagamento das suas obrigações, quer, por outro, pela verificação da actuação dos órgãos do Estado no seu domínio de actividade. Esta realização a nosso ver é efectuada enquanto uma garantia de liberdade de cidadania plena. Garantia essa que pela sua importância, não só histórica mas acima de tudo civilizacional, importa sempre destringir enquanto elemento primordial e fundamental da relação fiscal. Ainda que este Direito perspectivado enquanto ciência, via de regra, se interponha como um Direito a que o Estado tem de viabilizar a realização das suas fontes receitas por força de um exercício coercivo. Constituindo-se doravante neste capítulo, o Direito do Estado enquanto um Direito jurídico e o Direito do indivíduo enquanto um direito da perspectiva filosófica – ou seja, uma liberdade a que o indivíduo tem de pugnar a sua vontade perante o ordenamento estatal por força da viabilização de um reconhecimento natural de cidadania, que ainda que escrito advém de uma concepção pré – ordenada da ordem jurídica estadual.

Posto isto, convém determinar como ponto de introdução que se ao Estado lhe é reconhecido o estatuto de entidade de livre realização da sua capacidade de direito coactivo em sede fiscal, este, por outro lado, está imbuído de um corpo normativo de direitos individuais consagradores da atribuição de uma dinâmica relacional jurídica entre o Estado e o indivíduo na sua considerada acção. Dinâmica esta que, aos olhos do autor deste trabalho, é consagradora efectiva de um direito de existência do Homem para lá do direito escrito ...uma vez que pela escrita se consagra não mais nem menos do que as condições jurídicas de liberdade garantidas às entidades jurídicas individuais ou individualizáveis⁶. Pois que,

⁶ Contudo, e voltando ao tema da particularização dos elementos normativos, ou seja, evidenciando-se um princípio de especialidade, tenha-se em conta de que a consagração da individualização como elemento normativo essencial do molde constitucional é composto pela consagração da personalidade por via do “processo de positivação constitucional dos direitos fundamentais que determinaram a pessoa homem como o centro da titularidade de direitos”. As pessoas colectivas gozam dos direitos e estão sujeitas aos deveres compatíveis com a sua natureza. Daqui se depreenderá uma expansão da titularidade de direitos fundamentais a todos os

convém relatar que se já Sieyés - enquanto precursor do reconhecimento da existência de uma classe média - constatava que “A legislação de um povo só está encarregada do interesse geral”⁷ - tal como Rousseau já, anteriormente, determinava que “a vontade particular tem sempre o interesse privado e a vontade geral o interesse comum”⁸ – tal concepção consagra-se como válida ainda hoje, pelo menos nos domínios dos sistemas civilísticos, uma vez que se de uma perspectiva de construção do direito há que se atender, que se por um lado a realização do direito inerente a cada qual se consubstancializa por via de uma referência abstracta esta é contudo em certos casos -nomeadamente, ao que ao direito se infira de casos particulares e por assim dizer privados - diferida numa capacidade individual, ainda que determinada por princípios de abstracção e portanto resguardadas por um princípio de generalidade. Porém, esta individualização ou particularização jurídica só pode ser interposta sobre o reconhecimento de uma entidade livre e autónoma, características estas apenas granjeadas sobre a constância natural do ideal da liberdade. Uma vez que é de importância primordial, repete-se manter-se o fundamento da particularização tendo em conta o valor absoluto que granjea neste elemento, enquanto elemento corporizado pelo valor máximo da liberdade este enquanto elemento preponderante do uno particular e particularizável.

Conceito de liberdade este que por princípio o “*Common Law*”, enquanto sistema difusor dos direitos individuais de base costumeira, bem como o sistema fiscal dos Países Baixos, que se por princípio , não divergem, mas antes o ampliam e dilatam – não através de uma base de sentido circunstancial, mas antes por força estrutural, desde logo pela liberdade de actuação que tem o juiz enquanto entidade de produzir Direito e, por conseguinte, de legislar por força de uma subjectividade a ele permitida e reconhecida. O que em contrariedade aos sistemas civilistas de base romanística, tal liberdade de actuação jurisdicional é determinada via de regra por força interpretativa da norma mais do que estruturalmente concebida visando uma independência identitária da norma geral por força do caso concreto.

particulares, incluindo mesmo aqueles que apenas se constituam enquanto pessoas jurídicas. Determinando-se, assim, uma distinção dentre pessoas em sentido particularmente restrito e pessoas em sentido colectivo, configuração normativa a que se atribui relevância especial dada a extensão do nível de abrangência de direitos fundamentais por força de uma compatibilidade com a natureza inerente à particularização do objecto. CANOTILHO, Gomes. *Op. cit.*

⁷ SIEYÉS, Emmanuel Joseph – *A Constituinte Burguesa*. Trad. Norma Azevedo. 6ª ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora 2014.

⁸ ROUSSEAU, Jean-Jacques – *O Contrato Social*. Trad. Manuel João Pires. Lisboa: Circulo de Leitores e temas e Debates 2012.

1.1 A PARTICULARIZAÇÃO

O sentimento geral de existência comum afluído pelo género humano, e reconhecido por grande parte das ciências sociais onde “o Homem é por natureza um *Ser* social”, ou biológicas em que este é observado enquanto “*Ser*” como “dependente e interdependente do meio que o rodeia” e mesmo de indoles mais lógico-conceptuais em que se define o “*Ser*” como um produto conceptual, em todas elas se determina o indivíduo enquanto uma unidade particularizável, porém dependente de algo, isto é corporizado por uma concepção de liberdade não plena mas antes relativa, ou seja, de uma não liberdade, porque a liberdade como conceito e não como fundamento é consagrada exactamente pela sua plenitude, particularizável por força de uma natureza individualizadora de uma acção que se consubstancia no “todo absoluto” ou, e em acordo às palavras de Rousseau, como “um móbil universal que faça agir cada parte para um fim geral e relativo ao todo”⁹.

Assim é que se ao Homem enquanto “*Ser*” lhe está inerente uma individualidade, uma natural concepção de unicidade antes sequer de um qualquer absoluto, tal impõe-se não apenas como uma realidade Social, Biológica ou Filosófica mas, igualmente, como uma *concepção normativa* identitária, como meio de se instituir a sua personalidade enquanto entidade autónoma, enquanto sujeito de direito, por conseguinte uma identidade jurídica e livre de determinar-se por um quantitativo de actos e acções em nome de interesses particulares contributivos da sua independência perante a concepção geral. Concepção de liberdade esta, que é fundamental por ser o elemento mais extenso do conceito a que a individualidade humana poderá sempre atingir, consagrando-se o ideal de Liberdade fundamento que é oposto ao de Liberdade plena. Convém recordar que o Homem “*Ser*” não concebe sequer a noção de liberdade sem uma aferição de comparativa a uma noção do colectivo, sobressaindo não o ideal em si, mas antes uma concepção de proporção sobre o domínio real, situação que juridicamente se realiza por delimitação do sentido do total.

Os Direitos realizáveis, corporizadores da sua independência são em si mesmo “*constantes individualizáveis*” independentes para a solidificação do indivíduo, condições dispostas à sua determinação jurídica, “unos” no seu domínio de acção. Daí que se normativamente

⁹ ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Op. cit.*

materializam um poder e a capacidade de exercício subjectivo comportam, enquanto meio efectivo, a realização dos interesses identitários de qualquer ser livre e responsável, uma dimensão de reconhecimento por via de uma validade estabelecida pela ordem jurídica¹⁰. Perfilhando-se definir que sem uma concepção identitária, i.e. particularizadora, por força de uma construção de direitos que a nosso ver graça num ideal conceptual de liberdade fundamento, não há forma possível de realizar uma individualização do “Ser” jurídico enquanto entidade autónoma e responsável, resultando ser a concepção de liberdade mais extensa e plena que se consegue aplicar sobre o “Ser” positivamente particularizado, pois todas as outras concepções advindas de quaisquer outras naturezas sensoriais ou evidenciadas são contornadas em torno de um ideal de relatividade, logo “coladas” e limitativas à própria concepção de liberdade enquanto conceito de plenitude.

Pelo que são formalmente concebidos direitos específicos, no caso das ordens jurídicas actuais, a essa determinação individual. Desde logo, veja-se ainda que num plano estatutário “o Direito ao livre desenvolvimento da Personalidade humana” conforme previsto no artigo 26º da CRP, ou o direito de fazer valer os seus interesses em instância jurisdicional consagrado no direito à tutela judicial efectiva, cf. artigo 20º da CRP. Direitos estes que tuteladores de uma dimensão particularizadora do Homem enquanto entidade jurídica, pois que interessará as palavras de Carvalho Fernandes quando alude:

Passando do plano estritamente normativo para um plano abstracto e geral – podemos dizer que sendo fundamental o interesse particular do indivíduo não deve ser confundido com qualquer outro; o próprio interesse público também assim o impõe, i.e. em que cada uma das pessoas se distinga das demais – desta realidade derivam portanto duas funções ideais sobre a figura ou do princípio da individualização, uma da individualização enquanto fonte legítima de direitos (e deveres)- pense-se nos direitos de personalidade - e a segunda que é a particularização enquanto destino de direitos e deveres almejando uma identidade conformadora com o ideal de responsabilidade e respectiva liberdade que na norma fundamental da República Portuguesa se instituiu no direito à formação de uma livre personalidade¹¹.

¹⁰ Que por força de uma concepção moderna e de sentido “libertinário” instituiu uma concepção moderna e bastante actual que derivada de uma luta e de doutrinas de cariz reconhecidamente liberais onde a “Liberdade do Homem” é imposta e determinada enquanto elemento da sua própria dignificação, através e mais precisamente na garantia de autonomia do domínio jurídico público visando a segurança dos convénios (de uns quantos) e arranjos comerciais consequentes à acumulação de riqueza e que se impunha por uma forma de não imiscuência dos poderes e autoridades às “liberdades” de negociação criando-se garantias de defesa ao espaço económico abrangido por certas classes (. .) *a função de defesa dos direitos fundamentais que delimita um espaço, proibitivo de ingerência dos poderes públicos, dentro da esfera jurídica individual, e portando um limite á voluntariedade estatal*(. .)Cf. CANOTILHO, Gomes- *Direito Constitucional*. 7ª ed. Coimbra: Editora Almedina 2007.

¹¹ FERNANDES, Luís Carvalho - *Teoria Geral do Direito Civil, Vol. I. Introdução; Pressupostos da Relação Jurídica*. 5º ed. Lisboa: Universidade Católica Editora 2009.

Resultando que, se reconhecendo a questão da determinabilidade como fundamento essencial do ordenamento jurídico fiscal, interessa sempre reconhecer o ideal conceptual da liberdade enquanto elemento fundamental em que compõe o sistema antes de podermos determinar a concepção absoluta deste fundamento essencial de responsabilização e, por assim dizer, de retribuição contributiva. Na medida em que a liberdade que é por princípio não só realizada ou realizável enquanto instituto de direito, se concebe como passível de uma observação de diferentes perspectivas a fim de se atingir o propósito da composição necessária à progressão da determinabilidade implícita à questão do elemento particular adstrito à sistemática fiscal do direito português.

1.1.2 A liberdade, fundamento de determinação de responsabilidade

Antes de aprofundar a concepção de liberdade (funcional) que interessará sempre diluir, interessará especificar o fundamento de Liberdade essencial em face de outras concepções que se dispõem a determinar por delimitação a individualidade do sujeito propenso à participação contributiva da identidade social de um Estado. Pois que a liberdade fundamento de direito e não filosófica urge como um elemento de conteúdo geral – e quase absoluto – a um domínio constituído e prevalecente e assim de índole particularizável a cada um e cada qual enquanto elemento constituinte de um todo social; ainda que determinada por um conteúdo geral e abstracto. Porquanto se o domínio de autoconsciência de um Homem é o produto da exigência de reconhecimento da correspondente dignidade do outro, tal é consagrado de uma outra perspectiva, por via da capacidade da assunção das consequências de uns que geradas pela acção de outros - uma vez que a liberdade de uns tem como medida funcional o grau de capacidade de aceitação dos seus comportamentos pelos outros. Assim, resulta que no domínio particularmente objectivado estabelecer-se-á a liberdade enquanto espaço de livre acção reconhecido a cada sujeito, o espaço permitido de arbitrariedade¹² concedido a todo o ente jurídico perante o seu domínio de actuação¹³ – concretizando-se

¹²Arbitrariedade, que neste sentido insere uma abertura de espaço a toda uma temática da moralidade que bem longe e em oposição à concepção do Direito enquanto tal, uma vez que este último determina esse espaço como uma realidade livre da sua intervenção, mas, contudo, aberta às concepções morais de cada um e cada qual.

¹³Introduz-se a esta questão do domínio jurídico uma dimensão relativa ao dano que directo ou imediato enquanto lesão ou perigo de lesão quanto ao objecto factual quando sobre o titular do domínio, e as lesões ou agressões mediatas enquanto o corpo de lesões ou perigo de lesão adentro do âmbito de abrangência à responsabilidade do titular do direito. Assim a exemplo; uma lesão corporal ou perigo de lesão será, neste entender, uma lesão imediata porque directamente agregada ao titular (ente) físico do domínio, enquanto uma ofensa ao património (por exemplo no crime de Furto) constituiria assim uma lesão adentro de um domínio “previamente determinado” e portanto comportando uma ofensa ainda que ao direito contudo já com um

assim a delimitação deste espaço, pelos limites subjectivos impostos ao reconhecimento da “capacidade geral do Homem de dirigir e dominar o seu domínio de acção”¹⁴. Espaço este que se por um lado é imposto como de domínio atribuído e delimitador de ingerências, é por outro lado produtor de consequências, estas enquanto conformações jurídicas realizam-se em efeitos e deveres compatíveis com o âmbito de direitos reconhecidos aos seus detentores, mas igualmente, e acima de tudo, pelo reconhecimento da capacidade de reacção enquanto dispositivo legítimo de produto racional da sua condição de liberdade.

1.1.3 A liberdade jurídica

Iniciando o estudo desta matéria há antes que mais iniciar-se por uma referência ao conceito de Estado Jurídico, não apenas enquanto sujeito ou entidade participativa nas relações jurídicas instituídas, isto é, na qualidade de entidade endógena à ordem jurídica, mas antes

conteúdo derivado de força normativa, sendo portanto o crime de roubo constituído por um domínio misto por completar uma agressão física e uma ofensa á esfera patrimonial reconhecida. A doutrina maioritária através de um reconhecimento heterogéneo, portanto, factual quanto ao objecto criminal atribui ainda que numa relação conduta-objecto uma dimensão qualificativa distinguindo os crimes enquanto daqueles de perigo, de dano, de resultado, de mera actividade e outras tipologias. Quanto a nós que referenciando-nos a uma perspectiva homogénea do crime resta nos portanto anuir a uma mediaticidade ou imediaticidade do objecto factual dentro de uma relação vítima- objecto em vista de um princípio necessário á materialização jurídico-penal de uma hierarquia de valores. Assistindo, no entanto, que da lei especial resulte do exposto uma graduação ao âmbito da gravidade penal da ofensa em face do objecto estruturalmente definido se de conteúdo físico-material, se normativo-formal resultando daí a graduação da moldura penal. Ainda que na relevância da moldura penal adstrita a este princípio se possa contestar de que para alguns crimes ainda que de carácter mediato na relação “vítima- objecto”, por exemplo aqueles de corrupção, burla, prevaricação ainda que se os atribua uma posição essencialmente normativa de acordo ao princípio acima apresentado, possam eles representar falsamente que o verdadeiro lesado, a vítima realmente lesada não seja alvo de uma lesão de teor normativo mas antes de uma mais grave lesão de teor físico material (por ex. a morte) por força da repercussão do acto do beneficiário da ofensa. Pense-se por exemplo daquele agente que prevaricador que desvie verbas exclusivas á manutenção de um hospital, ou ainda daquele que imbuído por um sentimento mais de egoísmo excessivo permita-se subornar por vias de um contrato de construção que uns anos mais tarde a “obra por defeito” venha a resultar num incidente em que cause a morte de vários utentes da mesma, ou mesmo daquele que por “Burla” ou mera “Fraude” se a locuplete dos valores destinados á compra e fornecimento de medicamentos de primeira necessidade para uso na frente de combate de um Estado em conflito. Por outro lado e ainda a título de graduação e relevância desta imediaticidade ou mediaticidade face á relação objecto-sujeito interessa reparar que a ordem jurídica penal, por exemplo releva sobre os crimes de carácter patrimonial por exemplo no crime de burla ou de fraude fiscal um reconhecimento de que para a maior parte das vítimas destes crimes, o mais importante é ver-se restituída naquilo que perdeu resultando disto um dever legal primordial na compensação da vítima mais do que o desvalor do acto do agente.

¹⁴ Portanto, tudo aquilo que vai para além do domínio de acção do sujeito se impõe enquanto circunstâncias accidentais ou irrelevantes à sua actuação. Concretizando-se como relevantes apenas “as condições que de acordo às máximas da experiência e normalidade do acontecer são idóneas ao aparecimento do resultado” - Sendo que materialmente se toma como condicionante só aquilo que incluso dentro do padrão do geral e previsível. Resultando, em consequência, que todas as condições imprevisíveis, anómalas ou de verificação rara serão juridicamente irrelevantes e apreciadas como consequências não imputáveis ao agente, dado o seu teor accidental. Ou seja, no fundo a aplicação daquilo que se denomina de teoria da causalidade adequada, enquanto teoria que alude, à preponderância de um nexo de adequação (mais do que causal).

enquanto entidade “*per si*” e só posteriormente como entidade de direito, ou seja, enquanto personalidade jurídica sujeita a Direitos e Deveres determinados por (e em conformidade) a ordem jurídica. Assim, tomando esta particularidade do Estado enquanto “*Autoritas*” e determinado por um princípio de competência como elemento essencial da sua actuação impõe-se o Estado ser uma entidade que não só tem configurado ou associado a si a “Liberdade”, mas que se compõe por uma realização da “Liberdade” enquanto figura jurídica. Na medida em que actualmente o Estado “autoridade” tem a sua legitimidade consolidada enquanto entidade por uma assunção muito própria de contribuir para a subsistência e fortalecimento das suas instituições por via do engrandecimento, da consolidação e comparticipação na defesa das liberdades de cidadania, determinando-se estas como o modelo de afirmação da sua própria soberania, institui-se assim, por um lado, como um Estado não só “receptivo” à participação de todos por via a subsistir enquanto Estado livre e democrático, como por outro lado instituir-se como uma entidade consagradora do poder do indivíduo, por via da consolidação do poder de actuação do próprio indivíduo enquanto função corporizadora do ideal de liberdade. Sendo esta liberdade, nestes termos, concretizadora ao nível do domínio político, uma vez que não basta a promoção de um mandato aos seus representantes, convirá também auferir-se de mecanismos de controle constitucionalmente instituídos para a real prática do sentido desse mesmo mandato. Assim é que o domínio do Estado pela concretização de um sentido de liberdade se institui antes de tudo por uma extensão do âmbito do tema das “Liberdades Individuais” Constitucionais¹⁵ enquanto uma evolução do quadro da luta para um molde instituído na defesa da liberdade do Homem perante qualquer sempre sofrível abuso dos poderes estatais. Contextualização esta de onde subjaz como consequência a relevância das garantias constitucionais como formalização positiva dos deveres e obrigações de um Estado para com o cidadão, nomeadamente pelo reconhecimento de deveres e liberdades tidas como essenciais ao desenvolvimento de uma sociedade soberana e independente conformada no tema da liberdade e liberdades inerentes ao cidadão. É visando a valoração da temática da Liberdade que o direito escrito actual compõe

¹⁵ Pois há que ter em conta que o direito constitucional acima de tudo historicamente é determinado por uma limitação dos poderes e abusos do Estado perante o homem. Se as novas e actuais realidades, nomeadamente a globalização, a refração da capacidade económica de classes outrora dominantes nos países Ocidentais, assim como o correspondente e cada vez maior fosso entre classes resultantes dessa descredibilização, fomentou o descrédito da democracia representativa nesses espaços territoriais proporcionando que se insistam e persistam em ressurgir fantasmas de um passado recente assentes não só numa luta de classes, mas também de uma procura aos fomentos de nacionalismos exacerbados, a que os Estados não se mantêm indiferentes passando contudo desta vez de meros agentes passivos expectantes dos resultados exógenos dessas lutas a agentes activos em que a participação do “homem comum” formaliza um ambiente endógeno.

uma estrutura garantística essencial dos direitos fundamentais consubstanciados num conjunto de direitos tidos como inerentes à personalidade própria e livre do indivíduo enquanto entidade; entidade activa determinada por um corpo subjectivamente composto de direitos fundamentais¹⁶. Direitos estes que consubstancializam, não só o princípio subjectivo “Mor” da Liberdade, bem como, e em termos de Ordenamento Português, o princípio objectivo “Mor” da Dignidade da pessoa Humana; ainda que estes não se estabeleçam como condição suficiente à proclamação da Liberdade do Homem uma vez que, conforme alude Carlos Proença no início da introdução à sua tese de doutoramento, “Uma protecção efectiva dos direitos subjectivos (maxime fundamentais) e interesses legítimos conferidos sobretudo aos particulares pela ordem jurídica não se satisfaz apenas com a componente proclamatória, que atua a montante, de consagração e positivação dos mesmos, não obstante a sua importância se afigure inquestionável. Com efeito, a efectividade da salvaguarda de tais direitos e interesses exige também uma dimensão garantística a intervir a jusante”¹⁷.

1.1.4 A liberdade constitucional

Segundo Carvalho Fernandes, “a garantia que no plano da relação jurídica, traduz, a coercibilidade, das normas de direito”¹⁸ uma vez que é a garantia a figura que incorpora o poder jurídico de concretização do interesse do titular sobre o conteúdo da relação constituída, significa que em termos normativos tal resultará na determinação da garantia enquanto figura geral e abstracta de tutela de dada posição jurídica, que incidente sobre determinado titular lhe é constituída a atribuição de determinados poderes jurídicos de acção sobre o domínio material de outro sujeito jurídico, corporizando-se um sentido identitário conformador à uma ideia de livre acção. Advindo que Constitucionalmente a “Liberdade” se componha enquanto um princípio garantístico efectivo de duplo sentido; por um lado enquanto realidades sociais

¹⁶ Tal é uma concepção moderna e bastante actual ainda que derivada de uma luta e de doutrinas de cariz reconhecidamente liberais onde a “Liberdade do Homem” é imposta e determinada enquanto elemento da sua própria dignificação, através e mais precisamente na garantia de autonomia do domínio jurídico público visando a segurança dos convénios (de uns quantos) e arranjos comerciais consequentes à acumulação de riqueza e que se impunha por uma forma de não imiscuência dos poderes e autoridades às “liberdades” de negociação criando-se garantias de defesa ao espaço económico abrangido por certas classes (. .) *a função de defesa dos direitos fundamentais que delimita um espaço, proibitivo de ingerência dos poderes públicos, dentro da esfera jurídica individual, e portando um limite à voluntariedade estatal*(. .), vêm estabelecer, por outro lado um espaço de livre imiscuição do cidadão comum - como um dever garantístico – sobre o exercício do poder do Estado. sobre o assunto vide, CANOTILHO, Gomes -*Direito Constitucional*. 7ª ed. Coimbra: Editora Almedina 2007. Pág 377 e ss.

¹⁷ PROENÇA, Carlos - *Tutela jurisdiccional efectiva no direito da união europeia: Dimensões teóricas e práticas*. Universidade de Coimbra, 2014. Tese de Doutoramento.

¹⁸ FERNANDES, Luís Carvalho (2009). *Op. cit.*

objectivas imediatas, a que mediatamente se possa destilar uma capacidade de expansão normativa do seu domínio de protecção para uma dimensão de direitos individuais, como sucede no caso do ordenamento jurídico português que por via dos deveres sociais e económicos que não garantem só por si aos particulares posições subjectivas autónomas mas que as instituem enquanto um fim consagrado no ideal de liberdade. Por outro lado, assiste-se a uma dimensão normativa da liberdade enquanto concepção de índole constitucional como concepção agregadora de um sentido individual imediato corporizador de um domínio de direitos subjectivos. Ainda que ambas dimensões consagrem o princípio da dignidade da pessoa humana, são, contudo, perspectivadas sob uma dimensão imediata e outra mediata relativa a um respeito da pessoa humana e do livre desenvolvimento da sua personalidade¹⁹. Assim, poder-se-á delimitar o sentido da liberdade constitucional como a liberdade do sujeito enquanto indivíduo possuidor não apenas de direitos, como de um espaço de cidadania agregador da sua própria autonomia, e reconhecimento por toda a comunidade como forma de validação da individualidade e dignidade de cada um e cada qual. Isto é mais do que a funcionalidade da liberdade, é a essência do seu fundamento enquanto critério jurídico imediato. Ainda que se por um lado se aluda aqui à liberdade de acção – porque se referindo ao domínio próprio que é reconhecido ao indivíduo por todos nós titulares de direitos de cidadania, mas acima de tudo pela “*Lei Magna*”; por outro lado se poderá ainda distinguir da liberdade de vontade, esta já assumindo um critério que conquanto não individualizador “*a priori*” (como o da liberdade de acção) do próprio, acima de tudo é inerente à própria condição do ser individual e, portanto, partindo já de uma condição inerente do próprio sujeito, liberdade de vontade doravante referenciada como aquela em referência ao livre arbítrio e determinando-se aqui enquanto critério jurídico mediato (e não imediato) porque não predisposta directamente da lei constitucional.

Ainda que seja a própria lei que determine formas da sua consolidação por força de outros direitos (por ex. dos direitos económicos e sociais, como já acima se sublinhou), uma vez que estes constituem determinações constitucionais ao reforço do princípio da dignidade da pessoa humana que viabilizadas de forma “mediata”, estes compõem uma concepção – garantística - da livre personalidade do indivíduo. Assim, a componente intelectual e da consciência de cada um, enquanto determinante da voluntariedade da acção individual do sujeito, e sua consequente responsabilização, estará sempre implícita na noção de liberdade

¹⁹ Veja-se o disposto no artigo 26º da CRP.

porque só tem livre-arbítrio aquele que enquanto sujeito tem a sua liberdade assegurada e garantida, não por uma dimensão formal mas antes por uma dimensão material.

Resultando a “liberdade” nestes termos como a decomposição de uma realidade normativa “*a priori*” a almejar o individuo (cidadão) como beneficiário de direitos adstritos à composição de uma personalidade livre e activa enquanto sujeito participativo, autónomo e realizador de uma expansão da capacidade activa do Estado – realidade esta composta pela constância dos deveres fundamentais económicos e sociais. Por outro lado, a ‘liberdade’ é uma realidade normativa “*a posteriori*” constituída sobre o sujeito (contribuinte) enquanto agente de acção contributiva, enquanto ser considerado o imposto como “uma prestação pecuniária, exigida aos particulares por via de autoridade a título definitivo, com vista à cobertura dos encargos públicos”²⁰ e, nestes termos, é ao contribuinte, enquanto agente contributivo, atribuído não apenas um corpo de deveres como também um corpo de garantias inerentes à sua liberdade enquanto agente de cidadania. Estas garantias que a nível constitucional são compostas pelo domínio dos direitos fundamentais enquanto corpo de garantias individuais impulsionadores da garantia primordial da liberdade humana, que se instituí num corpo normativo não só de aplicação constitucional directa, como, igualmente, se dispõe ser um corpo de garantias moldadoras de todo o direito ordinário. Assim é que se poderá dispor esta dupla vertente da concepção constitucional da “Liberdade” entre uma liberdade possível e uma liberdade concretizada²¹. Pois que se das primeiras se instituem enquanto o corpo de garantias indirectas que não dispõem qualquer vislumbre de aplicação ou consubstancializam de forma imediata um direito subjectivo para com o cidadão, das segundas se preconiza “o corpo de princípios concretizadores do ideal de acção do Estado de direito, enquanto sujeição do exercício do poder a princípios e regras jurídicas”²² que “garantem às pessoas e cidadãos liberdades, igualdade, e segurança perante a lei”²³.

²⁰ NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*. 6ª ed. Coimbra: Editora Almedina 2010.

²¹ Corpo de garantias que de valor imediato face à consagração no direito supremo evidenciada pela disponibilidade de uma estância específica para a sua observação sempre que solicitadas estabelecem o corpo vigente de garantias directamente proclamadas, essencialmente por força dos princípios constitucionais gerais e específicos que deixados ao domínio subjectivo das partes, em especial o direito de (na) acção com a Garantia constitucional da fiscalização em concreto da constitucionalidade determinada no artigo 280º com os efeitos dos termos do artigo 282º e 281º n.º 3º da CRP.

²² CANOTILHO, Gomes (2007). *Op. Cit.*

²³ *Idem.*

1.1.5 A Liberdade funcional

Daqui se predispõe, por conseguinte, que os direitos fundamentais estabelecem um corpo de direitos a que qualquer um, enquanto cidadão e frise-se em nome da sua liberdade, não deverá ver defraudados perante qualquer abuso do direito, que constitucionalmente consagrados como elemento de soberania, visam:

1. A exigência de justiça formalizada na obrigação da sujeição ao princípio da legalidade dos agentes Estatais.
2. Capacitar o próprio sujeito de garantir a exigência de justiça perante qualquer situação a que o próprio se veja injustamente tratado.

Porém, para a consubstancialização da ideia de liberdade por força dos direitos fundamentais convém determinar que estes obedecem a uma divisão estando consequentemente dentro do corpo de direitos fundamentais por um determinado n.º de direitos que não admitem restrições e, portanto, determinam não apenas limites ao âmbito da actividade estatal, mas como estabelecem limites à amplitude do próprio legislador. Veja-se o artigo 13º da igualdade perante a lei; o artigo 20º do direito de acesso a direito e tutela jurisdicional efectiva; o artigo 24º do direito à vida; o artigo 25º direito à integridade pessoal, o artigo 26º relativamente aos direitos pessoais nomeadamente à identidade pessoal, à capacidade civil, cidadania, reputação e imagem; o artigo 29º quanto à aplicação da lei penal nomeadamente os n.ºs 1º e 3º relativos ao princípio “*nullum crimen sine lege praevia, scripta et sritcta*”; o artigo 33º n.º 1º relativamente à expulsão de nacionais, a questão do artigo 36º da constituição da família e os menores, direito este que enquanto fundamental está adstrito a uma concepção regulatória nomeadamente de carácter civil, uma vez que enquanto direito fundamental está restringido a uma capacidade jurídica civil para a sua plenitude, e ainda o artigo 41º liberdade de consciência e religião, direito este que se de aplicação plena (ainda em Portugal) também deriva de restrições nomeadamente de carácter civil, veja-se o caso da bigamia permitida por certas religiões que não tem qualquer fundamento com base no sentido de liberdade religiosa de pendor constitucional; questão controversa esta mas que se partindo de uma hierarquização de direitos e princípios fundamentais subtrair-se-á uma constância de princípios primordiais do Estado de direito, desde logo a questão do princípio da igualdade de género, uma vez que partindo deste principio igualitário a bigamia permitida a quem de género masculino teria que

ser concretizar num mesmo sentido ao individuo do género feminino. O que parece ir em sentido inverso ao fundamento religioso da bigamia tal qual o conhecemos via de regra.

Por outro lado, interessa ter em conta que o âmbito dos direitos fundamentais suportam uma extensão sobre pessoas não singulares, e portanto abrangendo, igualmente, o domínio jurídico das pessoas colectivas, pois e conforme acima se alude a entes e entidades, por força do artigo 12º e, em especial, do n.º 2º da CRP - a extensão dos direitos fundamentais às pessoas colectivas atenderá como resultado a sua natureza especial, pois “a extensão dos direitos e deveres fundamentais às pessoas colectivas significa que alguns direitos não são direitos do Homem, podendo haver titularidade de direitos fundamentais e capacidade do seu exercício por parte de pessoas não identificadas como cidadão de carne e osso”²⁴. Assim é que se o direito de iniciativa privada, enquanto direito fundamental consubstancializa uma extensão da dignidade do Homem esta “*per si*” não poderá delimitar normativamente uma das qualidades intrínsecas ao próprio, ou seja o sentido de pessoalidade sobre o “Ser”, o sentido de realização da actividade do “ser”, em si e “*per si*”, que é condição da própria liberdade, e desde logo, e por assim dizer, conforme se tem vindo aqui continuamente a referenciar, o imperativo da liberdade de actuação sendo neste sentido actuante que se define o termo, a concepção da liberdade funcional. Concepção esta, portanto, que por força de outros direitos “despessoalizados”²⁵ compõe a identidade jurídica das pessoas colectivas e respectivo domínio de actuação. Assim é que se tenderá, por isso, a certificar ao que interessa em sede de direito fiscal duas condições preponderantes sobre o domínio funcional. A de acção enquanto dever do Estado que advém (1) de um princípio de necessidade materializador de uma “capacitação” na obtenção receitas, afim da realização dos seus intentos por via do sentido distributivo reconhecido no imposto “este enquanto prestação pecuniária, exigida aos particulares por via de autoridade a titulo definitivo, com vista à cobertura dos encargos públicos”²⁶; e (2) a liberdade enquanto destino da capacidade normativa na qualidade de

²⁴ CANOTILHO, Gomes (2007). *Op. cit.*

²⁵ Direitos despessoalizados consideram-se todos aqueles direitos desvirtuados de uma componente humana indissociável que podem resultar na formação de um mínimo essencial de direitos individuais expandíveis às instituições, direitos estes portanto que derivados de uma condição de atribuição individual por força da existência de uma individualização não são exclusivamente direitos do homem. Realizando-se assim como um direito pessoalizado o direito à família, e como direitos “despessoalizados” toda aquela a extensão de direitos fundamentais que possam recair sobre as pessoas colectivas e que compõem a existência de titularidade de direitos fundamentais e capacidade de exercício por parte de pessoas não físicas e não humanas. Exemplo de um direito “despessoalizado”, no ordenamento jurídico português, será o da liberdade de imprensa mas já não o será o da liberdade de expressão. Sobre o assunto CANOTILHO, Gomes (2007). *Op. cit.* Pág 421 a 425.

²⁶ NABAIS, José Casalta (2010). *Op. Cit.*

concretização do poder da individualidade por via de um ideal participativo do “cidadão” na sociedade enquanto condição de liberdade plena – uma vez que se constitui como um dos atributos da cidadania. A liberdade funcional em sentido estrito é resultado de uma dimensão restritiva, referenciada na figura jurídica “liberdade”, enquanto instrumento de capacitação do poder judicial, na medida de uma conformação do poder colectivo aos ditames do respeito da autonomia pessoal. Liberdade funcional esta estatutariamente representada no artigo 268º da CRP. Seja por via imediata instituída num poder de acção reservado ao sujeito passivo através do princípio universal da tutela jurisdicional, por ex., seja por via mediata prosseguindo o sentido da extensão do direitos fundamentais enquanto quadro de protecção e ampliação dos direitos subjectivos dos particulares. Como concepção primordial da existência do Estado. a funcionalidade deste principio é reservada a um domínio da acção particular sobre o qual a actuação da actividade tributária incide.

1.1.6 Liberdade formal

Contudo a liberdade que de momento se retrata, aquela enquanto fundamento essencial da condição, é estabelecida *à priori* ao ser humano, pois aquele que não é livre não pode ser responsável pelas suas acções. Daí que se entenda da liberdade jurídica enquanto um critério de acção - de decisão e de opinião aquela a que é protegida por via das liberdades constitucionalmente garantidas - pois que a liberdade a fim de se tornar no activo mais preponderante do Homem institui-se, objectiva-se, a um sentimento geral, generalidade esta constituída assim por um conteúdo formal colectivo. Retenha-se, contudo, o colectivo, neste sentido, como o elemento determinado pelo conjunto de particularidades, que resultante enquanto condição geral no pressuposto do desenvolvimento do sujeito humano; o sentido de liberdade geral do qual acentuamos o nosso ponto de partida.

Este será o sentido de liberdade do Homem constitucionalmente garantido e protegido pelo conjunto de direitos fundamentais, contudo passível de ser restringido quando em choque com o respeito pela dignidade de outros²⁷. No entanto, sempre que tal não aconteça, passível de ser

²⁷ A liberdade responsável. Uma vez que a liberdade a que o homem enquanto ser livre se circunscreve está apenas delimitada por um princípio de dano – seja ele moral ou físico, constado ou em perigo de constatação - sobre o colectivo, princípio de dano este que no âmbito do direito se circunscreve à uma tutela essencialmente protectiva dos bens tidos como essenciais para si homem, como para o todo colectivo; consagradores de uma tutela acentuadamente protectiva que muitas vezes não é necessária uma constatação do dano mas uma mera percepção da probabilidade da sua ocorrência sobre o espaço de livre actuação do ser. Pois é preciso não

reclamado quando ofendido, mesmo que em representação de toda uma comunidade, por via da força do Estado.

Nestes termos, a liberdade é determinada pelo Homem e para o Homem como garantia do próprio avanço civilizacional e, por isso de um todo colectivo, e está delimitada pelo poder de um todo geral formalizado enquanto entidade Estado. Pois que se é o Estado quem delimita o âmbito de actuação dos seus próprios cidadãos, ajustando uma racionalização dos interesses validados instituídos, são os seus próprios cidadãos quem estabelece o poder do Estado. Contudo, interesses estes instituídos e assegurados por todos como de grau superior e, por conseguinte, definidos sob o âmbito de tutela da ordem pública particularizada no domínio constitucional, enquanto espaço de delimitação de livre actuação dos particulares, porém em nome do bem comum maior que é o todo, na medida em que, enquanto particular e individual repercutir-se-á no desenvolvimento geral do todo, da própria sociedade em que ele o sujeito está inserido. Pois que uma sociedade em que não se garanta, portanto, um sentido geral de liberdade estar-se-á a castrar a si própria, ainda que não de imediato certamente por uma via mediata. Assim é que constitucionalmente se viabiliza “*a priori*” um núcleo de direitos fundamentais salvaguardadores da sua independência, um núcleo delimitador de interferências do Estado no seu espaço, viabilizados por uma capacitação de subjectivação no próprio indivíduo através da sua capacidade repor o dever jurídico de respeito ao seu de individualização. Particularização de um espaço de acção em termos gerais, uma vez que a viabilização do ordenamento social enquanto um todo determina uma realização de liberdades díspares. Em consequência, numa dimensão de defesa do espaço de liberdade individual e de cidadania garante-se uma imposição de deveres e responsabilidade consagradoras do respeito pelo Homem, enquanto indivíduo e ser activo, bem como participante no todo social. No entanto, e o Homem enquanto ser livre a que tipo de liberdade se circunscreverá, o que quererá significar, que ou quais os limites ao seu desenvolvimento pessoal lhe estarão pacificamente adstritos? Ou por outras palavras, que dimensão pessoal terá ele como limite ao interesse do colectivo. Ou seja, enquanto a concepção de livre actuação no âmbito público mas acima de tudo enquanto autodeterminação da pessoa na sociedade e, nestes termos, concebida como expressão da autonomia e inviolabilidade da conduta pessoal. Determinando-se esta como um pressuposto essencial da concepção da dignidade da pessoa humana, na

esquecer que o ser é o particular de um conjunto, na medida em que um conjunto sem particulares se torna num algo não existente.

medida que se impõe enquanto imperativo essencial à realização e desenvolvimento do ser livre; e enquanto a possibilidade prática de actuar sem quaisquer perturbações intrínsecas ou extrínsecas na determinação da sua livre conduta particular.

1.1.7 A Liberdade como conceito colectivo

A liberdade enquanto elemento conceptual é limitada pelo princípio da Liberdade Responsável. Pois que a liberdade a que o Homem enquanto ser livre se circunscreve está apenas delimitada por um princípio de dano – seja ele moral ou físico, constado ou em perigo de constatação - sobre o colectivo. Princípio de dano este que no âmbito do direito se circunscreve a uma tutela essencialmente protectiva dos bens tidos como essenciais para si Homem como para o todo colectivo, consagradores de uma tutela acentuadamente protectiva que muitas vezes não é necessária uma constatação do dano, mas uma mera percepção da probabilidade da sua ocorrência sobre o espaço de livre actuação do ser. Pois é preciso não esquecer que o ser é o particular de um conjunto, uma vez que um conjunto sem particulares se torna num algo não existente.

Por outro lado, imiscuem-se assim um escopo de direitos fundamentais que são alvo de restrição quando em confronto com o abuso do espaço permitido de arbitrariedade concedido a todo o ente jurídico, e que da sua realização se interfira no domínio jurídico de outrem, seja este de um ente ou entidade. Falamos aqui do corpo de direitos fundamentais sejam eles de cariz pessoal ou colectivo que, ainda que determinantes da liberdade do ente ou entidade (artigo 12º da CRP) em causa, possam ser estabelecidos como realizações ideais de sanções consubstanciadas sobre restrições de pendor particular e particularizável sobre o âmbito de princípios institucionalizados como consagradores da liberdade. Falamos, portanto, destes últimos enquanto direitos à liberdade e à segurança previstos em especial nos artigos 27º, artigo 34º (inviolabilidade do domicílio), artigo 35º (utilização informática), artigo 46º (liberdade de associação), artigo 47º (liberdade de escolha de profissão e acesso à função pública). Direitos estes que desde logo estipulam um corpo determinante aos princípios da dignidade da pessoa humana explanado enquanto um sustentáculo primário inerente do Estado (cf. artigo 1º da CRP) e princípio este diluído ao longo de toda a CRP.

Por outro lado, a concepção da liberdade determina, enquanto adstrita a uma imposição implícita ao âmbito dos direitos fundamentais, uma extensão do estabelecimento dos direitos

de propriedade privada (artigo 62º) e à iniciativa privada (artigo 61º) ambos da CRP, por ex. enquanto direitos fundamentais inerentes à posição do Homem enquanto pessoa e ente fundamental ao desenvolvimento social e estatal.

Assim sendo, e partindo da ideia de que os direitos fundamentais se determinam por uma função de defesa e protecção da dignidade da pessoa humana (cf. artigo 1º da CRP) perante a amplitude dos poderes do Estado, desde logo seja porque “directamente aplicáveis e vinculantes sobre as entidades públicas e privadas”²⁸, seja porque conforme dispõe o n.º 1 do artigo 19º “os órgãos de soberania não podem conjunta ou separadamente suspender o seu exercício, salvo situações específicas constitucionalmente dispostas” se impõem como garantias constitucionais restritivas ao âmbito legal. Ou seja, por aqui se poderá depreender a criação de um poder individual sobre a actuação das entidades investidas do “*ius imperi*”, convém contudo realçar que este “*ius imperi*” terá que ter em si sempre o respeito dos acima direitos já aludidos. Não obstante, importa dizer que desta perspectiva, a liberdade do Homem se consagrará não só pelo respeito implícito que a normatividade e actuação dos órgãos de Estado consubstancia na reafirmação dos direitos fundamentais, como estes, por outro lado, determinam poderes de actuação ao indivíduo quando se vejam de todo desrespeitados pelo âmbito da actuação do Estado, quando este determine actos ou condutas que se imponham directamente limitadoras da individualidade, ou melhor, sobre interesses particulares sem justificação constitucionalmente determinada.

Porém, de princípio esta posição é apenas reveladora da constância de um princípio de determinabilidade por via de uma construção normativa que assente em direitos advindos de uma perspectiva liberal – compondo-se esta pela adstrição dos “direitos naturais” (enquanto corpo de direitos inatos) que por via da estatuição escrita, e assim positivados, formam um corpo de deveres de protecção sob a responsabilidade pública – constituem e formalizam o conteúdo subjectivo individualizador da concepção das liberdades individuais. Tal é apenas uma meia ideia, uma parte, pois na realidade a constância da individualização nos termos já acima descritos, ou seja enquanto determinante inclusiva de um princípio de liberdade efectiva consagrada pelos direitos de personalidade – e, em especial, pelo direito ao livre desenvolvimento da personalidade – aí que tudo indica são posições jurídicas que embora

²⁸ Cf. dispõe o n.º 1º do artigo 18º da CRP.

reveladoras de uma identidade pessoal são contudo efeitos mediatos advindos da interposição do corpo de direitos colectivos, nomeadamente aqueles de carácter social.

Se, por princípio, urge lograr que é do liberalismo que se insurgiu a medida das garantias existências da produção daquilo que hoje chamamos de classe média, tal classe apenas se corporizou enquanto elemento material e não apenas abstracto (i.e como um produto existencial concretizado), por força dos direitos obtidos por via dos deveres colectivos constitucionalmente²⁹ implementados, nomeadamente aqueles de índole social: ou seja, a determinação da individualidade jurídica, ainda que disposta normativamente por via da garantia das liberdades enquanto posição instituída por um princípio liberal; deve contudo a sua concretização ao suporte de garantias e direitos colectivos formadores de posições sociais, uma vez que a constância da subjectividade enquanto elemento jurídico concretizador da capacidade individual, na realidade teve como elemento fundamental, à sua materialização, a incorporação dos direitos sociais³⁰ e económicos. Uma vez que só por via destes se pôde consolidar a agregação de um corpo de “direitos e garantias” corporizadores daquilo que hoje consideramos como classe média e o seu correspondente Bem estar social³¹ - veja-se a

²⁹ Pois que se circunscreve ao domínio dos direitos fundamentais uma função de prestação social, e nestes termos se enquadram os direitos fundamentais enquanto deveres do Estado democrático, para além da defesa das liberdades do cidadão enquanto liberdades garantidas à sua livre personalidade. Vfr. GOUVEIA, Bacelar - *Manual de Direito Constitucional Vol. II*. 6ª ed. Coimbra: Editora Almedina 2016.

³⁰ Pois há que entender estes como um específico domínio dos direitos fundamentais, que é normativamente instituído como estruturado por uma dimensão normativa instituída enquanto deveres do Estado à salvaguarda da identidade pessoal do homem, este considerado enquanto ser digno e de personalidade idealmente realizável. Pois assim é o específico domínio dos Direitos, Fundamentais, Económicos Sociais e Culturais que abrangem, que se estipulam enquanto um resguardo obrigacional instituído como dever do Estado incidente à colmatação de exigências sociais particulares concebidas por um fundamento constitucional. Domínio este contudo que diferentemente dos direitos liberdades e garantias pessoais é funcionalmente determinado não apenas por uma dimensão subjectiva quanto à sua concretização mas, igualmente, por uma dimensão objectiva apenas realizável em função da capacidade e desenvolvimento económico do Estado, que estabelece e imbuí este domínio de condicionantes extra jurídicas, porém de carácter essencial à sua concretização enquanto instrumentos funcional normativo. Em especial naquilo que releva ao conteúdo essencial inerente às prestações sociais. Assim é que se reafirma que ao advir no domínio dos direitos fundamentais uma função de prestação social, esta, nos termos já acima distinguidos, se enquadrará nos direitos fundamentais desta espécie enquanto deveres do Estado democrático, porém que não para além daquela dimensão de defesa das liberdades do cidadão, enquanto liberdades garantidas à sua livre personalidade mas antes como uma sua componente, porém de concretização metodológica distinta.

³¹ Convém ainda lembrar que desta derivação material da concepção dos direitos económicos e sociais, enquanto determinação corporizadora dos “direitos e garantias”, estes não só se estabeleceram enquanto elemento estatutário sobre uma dimensão essencialmente social como também determinaram em concreto elementos funcionais estritamente jurídicos, veja-se por exemplo o instituto civil da “responsabilidade objectiva” (ou da responsabilidade pelo risco) que exclui a existência de culpa, sustentando como suporte para a possível reparação apenas o nexó causal entre o facto e o dano. Instituto este desenvolvido em face do advento da industrialização, o que o mesmo é dizer do domínio técnico humano sobre a natureza e o desenvolvimento das possibilidades e modos de conduta que implicam um advento cada vez maior do risco e a proliferação de actividades de risco adentro do domínio e esfera individual, e que por força desta supressão e consagração do

essencialidade das garantias obtidas por via sindical (folgas, fim de semana, direitos às férias, e mais actualmente semana de trabalho de 40 horas, licenças de paternidade), via social (direito à saúde, educação, habitação), e outros ainda que disposto ao longo da constituição e muitas vezes mesmo referidos em sede de cartas internacionais nomeadamente por via da declaração dos direitos do Homem.

Direitos que hoje se repercutem como o corpo material constitutivo da orgânica de uma sociedade socialmente estável, situação reconhecida tanto económico, histórico, social e juridicamente como essencial à produção de uma realidade de direito democrática efectiva³².

1.2 A LIBERDADE COMO CONCEPÇÃO FISCAL, E O DEVER DE CONTRIBUIR COMO VALOR RETRIBUTIVO

Já antes se auferiu em sede de liberdade constitucional, que a liberdade em sentido jurídico comportava duas dimensões; uma “constitutiva”, determinada pelo sentido dos deveres fundamentais, e outra “constituída”, composta pelo âmbito das “Liberdades”, ou seja pelo domínio dos Direitos fundamentais. Realidades estas que se inicialmente distintas se compõem como uma só – como vimos no n.º anterior – e, unívoca se observadas através da dimensão materializada pelo direito fiscal.

Assim é, que se da realidade constitutiva que determinada por uma incidência de teor colectivo se concebe uma dimensão da liberdade colectiva, da realidade constituída se percebe a composição de uma realidade individual. Porém, do conjunto das duas se estabelece como resultado uma concretização por via da concepção “Liberdade”, seja por se instituir

desenvolvimento e seus benefícios, e por outro lado graças ao domínio do desconhecimento que o desenvolvimento tecnológico capacita cada vez mais a actividade humana (transportes, industrialização, labor, saúde, ambiente entre outros.), resultando em que os factos lesivos muita vez se apresentem destituídos de uma imputabilidade particularizável sobre os elementos causais em dado domínio particular, adstringindo-se antes a um domínio colectivo e, mais complexo, em que o procedimento de culpabilização se veja, por isso, diluído na complexidade de elementos circunstanciais anónimos e condicionamentos causais de difícil acesso, assim como as relações estabelecidas cada vez mais no mundo sujeito aos ditames de uma economia do mercado assente em princípios que, não obstante estabelecer o consumidor como elo essencial, aglutina um certo número de variantes desproporcionais em que este último se apresenta como a parte incauta “Uma vez que dessa forma, a reparação do dano sofrido pela vítima está ligada directamente à ideia de garantia, seja pela indemnização individual ou pela socialização dos riscos existentes no mundo actual”. VIEIRA, Patrícia Ribeiro Serra - *A responsabilidade civil objectiva do direito de danos*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p.88.

³² Exemplo desta materialização protectiva efectiva será com certeza a ressalva do instituto das cláusulas gerais, como normativo de protecção do consumidor na formação dos contratos, em especial os de Adesão (cf. Lei n.º 4/02, de 18 de fevereiro).

enquanto fundamento racional de particularização normativa que objectiva o sentido de responsabilidade inerente a toda a concepção jurídica. Seja como composto absoluto de uma realidade objectiva de que se institui a figura do Estado, enquanto componente de responsabilidade colectiva. Pois apreciando-se este já como entidade, enquanto Estado Democrático e de direito, que comporta não só a dimensão “constituída” e participativa como corolário de uma construção colectiva da “liberdade”; como também uma dimensão promotora e “constitutiva” visando a individualização do “*Ser*”.

De tal forma, que partindo deste princípio (auto-limitativo) do Estado enquanto promotor da defesa das liberdades individuais perante a força do poder, resulta em nosso entender, o consubstancializar de uma dinâmica das liberdades individuais num “quê” muito superior do que a tradução da construção de um sinalagma estabelecido entre o Estado e o Indivíduo assente no binómio composto entre os elementos jurídicos, com vista ao controle e limitação do poder do Estado sobre o Indivíduo e do indivíduo como produto jurídico elementar do sistema, na medida em que se compõe por aqui não só o reconhecimento mas a validação do direito individual de o Homem reagir perante qualquer situação que se determine ofensiva ao seu interesse, ou por outras palavras de qualquer situação que se revele como danosa sobre a sua liberdade, releva a distinção, das garantias de salvaguarda da plena autodeterminação do indivíduo perante a autoridade, e a valorização do núcleo proibitivo (de restrições) sobre o “doentio complexo humano” de autoritarismo sob uma perspectiva subjectivista, bem como de uma razão objectivista naquilo que represente o perigo de uma construção autoritária sob o domínio da actividade do Estado. Daí que seja sempre útil estabelecer uma relação por via do binómio “liberdade – responsabilidade”, em que se irá ampliar o sentido deste teor determinador para uma concretização efectiva por via de um ideal retributivo, pois há que conceber que a responsabilização se determina via de regra como pressuposto do princípio de retribuição, enquanto atribuição funcional naquilo que a uma relação jurídica se concebe. No entanto, atenção, que a retribuição que aqui dispomos aflorar não se incorpora nos ditames estabelecidos pela ideia de retribuição clássica disposta ao mundo do direito, ou seja aquela que cabe dentro de uma índole repressiva que estabelecida enquanto conteúdo de um sentido penal, por via de princípio de cominação por um dano lesão ou perigo de dano, isto é desta enquanto pressuposto de uma pena, de atribuição de uma cominação que se destina a servir de compensação (ou a corresponder ou retribuir) de um mal, por uma representação de outro mal, ou mesmo por instituição de um mero poder de castigar quem erra, ou do estabelecimento de um critério inibidor sobre a prevenção do erro, ou correspondente à

negação de uma propensão à reincidência no erro, mas sim de um sentido “de retribuição”, que independente de um qualquer grau de ofensividade ao direito, e portanto subjectivo, particularizado e determinado sobre um ideal de liberdade e autonomia instituído que reflecte, e que se impõe (por uma assunção preventiva) a quem urge retribuir na própria comunidade enquanto interesse geral, um conteúdo valorizado sobre a recuperação dos benefícios que sobre si foram constituídos, sejam estes materialmente concebidos por uma adstrição directa e imediata, sejam estes por forma indirecta e mediata – por via do conforto social, a existência de instituições preventivas conformadoras de um bem estar social.

1.2.1 O Dever de contribuir

Assim é que retribuição, em face de matéria fiscal tem inerente duas composições essenciais: a retribuição individual, geradora de um critério contributivo (o ceder) e retribuição em sentido colectivo, geradora de um critério também contributivo, mas em sentido oposto (o prestar). Assim é que, inicialmente, o critério inerente ao imposto mormente é definido a partir do estabelecimento deste enquanto uma prestação - inserindo-nos adentro desta acepção- uma prestação a realizar pelo contribuinte como retribuição materializada por força do benefício auferido. Sendo, no entanto, uma exigência retributiva por parte do Estado em relação ao domínio particular. Ainda que se perspectivada enquanto receita esta se conceba na realização efectiva da correspondente exigência retributiva idealizada, porém, por força a constituir-se enquanto elemento da função de redistribuição. Ora, em nosso entender, é por uma extensão desta ideia que estamos desde já em via de determinar que no domínio da acção fiscal o critério teleológico realizado em sede colectiva ou em sede individual resulta no mesmo sentido em termos retributivos e que será sempre a do ideal de participação contributiva. Seja ele disposto de forma imediata através de um critério individual, seja por disposição mediata através de uma pontualidade colectiva. Assim, há sempre que dispor que em matéria fiscal, e conforme entendimento deste autor, a concretização do efeito fiscal será a consagração do colectivo - enquanto solidificação dos suportes funcionais à concretização das responsabilidades instituídas sobre a pessoa “Estado”, entidade esta que por sua vez logra como função primeira instituir como um dos pilares da soberania do Estado de direito moderno a sustentação das garantias individuais constitucionalmente consagradas por via de uma sua ampliação que concretizada por uma estrita fidelização dos direitos fundamentais – e desta consagração do colectivo se predispõe categorizar, aqui, dois níveis de responsabilidade. Contudo, interessa antes perceber que a este nível a responsabilidade se dispõe como um

pressuposto e não como já como uma finalidade, como até aqui se logrou distinguir. Portanto, a este entendimento da responsabilidade, enquanto pressuposto de uma composição retributiva, se há de dispor que o Estado, enquanto sujeito activo na relação jurídica tributária, é disposto em duas dimensões: uma de autoridade e uma de sujeito. Enquanto autoridade, o elemento particular é idealizado como apenas normativo, abstracto, despersonalizado - não é sequer elemento de acção, é um agente imbuído no objecto instituído da relação jurídica. Assim é que a definição, actuação decisão que compõem a ideia fundamental em que assenta a institucionalização de mecanismos de controlo da actividade administrativa sejam de índole hierárquica, tutelar ou “preventiva”. Mecanismos estes que são criados por lei para assegurar o respeito da legalidade e a observância do dever de boa administração garantindo simultaneamente o respeito pelos direitos subjectivos ou os interesses legalmente protegidos dos particulares, por via de uma específica orgânica administrativa legitimada por critérios de eficiência na prossecução do interesse público, por conseguinte, se dispõe a acção do Estado a ser regulada inteiramente por critérios implícitos à sua acção, por força da sua “*autoritas*”.

1.2.2 A Valoração retributiva

Assim, e ao que ao assunto nos interessa reflectir, há que instituir que o princípio efectivo primordial inerente à condição fiscal, enquanto viabilização de uma concepção humana, terá sempre a liberdade como valor essencial, valor este, portanto, promotor material de uma concepção do sistema fiscal que cada vez mais acentua uma exigência de participação do cidadão adentro da própria actividade tributária, enquanto exercício da autoridade do Estado. Condição esta de liberdade que se por um lado é geradora daquilo que hoje denominamos do princípio de “Auto tributação”, como elemento procedimental inerente ao desenvolvimento da actividade fiscal em si, por outro lado se consagra como uma condição de liberdade que inerente por sua vez como o fundamento último (finalístico, portanto) do benefício colectivo. Consagrando hoje a identificação do Direito Fiscal a um modo de actuação sobre o qual recai a incumbência de participação na proporção daquilo que beneficiamos, como também na consagração daquilo que se impera como uma realidade de justiça digna sobre a qual a todos nos será indiciado um determinado comportamento. Por outro lado, surge a posição do Estado enquanto sujeito activo da relação em que a sua posição é condicionada pelo domínio de direitos subjectivos que dispõe sobre o particular na formação da sua relação. Questão esta, por isso, em que se dispõe o Estado ainda de uma relação de supremacia em virtude de uma sujeição ao poder do seu direito que o agente passivo terá que se sujeitar – ainda que seja esta

relação vista usualmente por paritária materialmente não o é, dado a panóplia de direitos que em face desta subjectividade imperam sobre o agente activo da relação, desde logo pelo direito exclusivo do “privilégio de execução prévia” e toda a panóplia de garantias que se instroem sobre o sujeitos activo da relação jurídica fiscal. Assim, e havendo que considerar a componente fiscal enquanto uma extensão do exercício do poder do Estado – e, por princípio, este domínio de acção estar vinculado a princípios estruturais pelo respeito a garantias consagradas – imbui-se esta via de acção enquanto modo de proceder da actividade do Estado, adstrito a uma moldura instruída e concebida em conformidade com os princípios regedores fundamentais como se depreende do já escrito em sede de Liberdade constitucional.

1.3 A SUBJECTIVIDADE MATERIAL NA RELAÇÃO JURÍDICA FISCAL

Conforme se tem vindo aqui a descrever, o direito escrito traduz uma condição protectora ao interesse dos particulares - o que de acordo a este trabalho se configura por via de uma condição de liberdade sempre implícita ao domínio individual – condição esta, no entanto, que só por si não é suficiente uma vez que terá que compor uma realidade material mais do que aquela formal a que a positivação valoriza. Daí que a efectivação do interesse particular apenas é realizada por via de instrumentos ao dispor do particular, como forma de concretização não do seu domínio específico de acção, mas antes ao dispor deste por via processual, instruindo-se daqui a questão do “processo devido”, reconhecida como o fundamento primordial da instância jurisdicional enquanto paradigma de um Estado de direito democrático, que neste sentido se metamorfoseia como um dos pilares garantísticos. Estabelecida (a subjectividade material) como garantia constitucional máxima esta é actualmente formalizada através de uma realidade subjectiva que positivada pelo direito escrito visa concretizar “aquilo” que normalmente se denomina como de “princípio de acção”, princípio este proclamado como universal³³, estabelecendo a via judiciária o valor primordial do direito à tutela jurídica efectiva – tutela esta que se proclamada funcionalmente por via do princípio da tutela jurisprudencial – é tida inicialmente como a determinante implícita do princípio democrático, realizadora da institucionalização daquilo que se denomina de tutela

³³ As principais Convenções instituidoras do núcleo central dos Direitos fundamentais determinam um preceito relativo a este princípio. Cf. artigo 8º da DECLARAÇÃO UNIVERSAL DOS DIREITOS DO HOMEM; o artigo 7º Ex: CARTA AFRICANA DOS DIREITOS HUMANOS E DOS POVOS; o paragrafo 1º do artigo 47º da CARTA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DA UNIÃO EUROPEIA.

jurisdicional, sendo esta o núcleo incidente da capacidade judiciária de um Estado e, por conseguinte, incorporada como o núcleo central em que incide a força do poder judicial e desta perspectiva enquanto elemento funcional inerente ao princípio da separação de poderes.

Assim é que a garantia da via judiciária, enquanto modelo de consagração do direito geral de acção, é uma constatação realizadora de um direito individual uma vez que a acção apenas o é considerando a disponibilidade da pessoa e sua capacidade de exercício. Pessoa aqui tida como entidade jurídica e, por isso, abarcando as realidades pessoais e colectivas. Contudo, “o processo devido” não apenas abarca a capacitação individual de um direito de intervenção judicial, mas antes dispõe uma realidade bem mais profunda. Por esse motivo, se esta questão hoje em dia é reconhecida como uma razão primitivamente determinada por via de uma concepção anglo-saxónica³⁴ assume-se que esta, enquanto garantia³⁵, actualmente comporta dimensões materiais, funcionais e institucionais, todas elas solidificadas e consolidadas por um determinismo condicional consagrador da Justiça do Homem – corporizadoras daquilo que se comporta como o “processo devido”- este que de conformação com a sua origem se estabelece como o processo de acusação por homens de bens e justos, consequentemente requererá um juízo por prova e culpabilidade do acusado – estipulando-se conforme Gomes

³⁴ Contexto: Lembrar que a Europa vivia um período pós – carolíngio, uma vez que se tratou de um período conturbado em que a Europa (Occidental) sucumbiu a uma autoridade papal “duvidosa”, advinda do estabelecimento do “Sacro Império Romano”, em razão do auxílio Carolíngio (Carlos Magno) ao papado ocidental, que libertando-o da influência dos príncipes Lombardos, e bárbaros veio resultar no Afastamento radical da igreja cristã oriental da igreja ocidental (sob influência do papa Nicolau). Incidindo-se, portanto, à Leste uma igreja sujeita ao poder secular e de um patriarcado não centralizado, ao contrário do que sucedia na igreja ocidental em que o patriarcado é centralizado na figura do papa cujo processo de expansão e consolidação da sua autoridade a Ocidente culmina em meados do séc. XI pelas mãos do Papa Nicolau II. Papa, este a quem se lhe há atribuído o fim efectivo da simonia como prática corrente, ainda que não plenamente assumida, lhe é reconhecido acima de tudo o afastamento do papado da influência do imperador por via de uma nomeação independente da vontade deste último consagrada por via de uma escolha articulada no interior da nomenclatura eclesiástica – bispos, cardeais, clero e plebe romana - determinando-se assim por Nicolau II as bases do afastamento e independência da nomenclatura do papado da esfera do laicismo, o que significará, por outras palavras, o início da separação das hierarquias Feudal e Religiosa. Estabelecendo desta forma o início da expansão e consolidação do poder da moral eclesiástica ocidental sobre o poder laico constituído ainda que fortemente sobre bases religiosas. Poder da Curia Romana que só, primeiramente abanado com a reforma protestante e posteriormente diminuído com o Absolutismo do Séc. XVII.

³⁵ Tal qual como a Magna Carta, que com origens no séc. XIII conduziu as bases daquilo que hoje se determina como *Common Law* na sua 29º amendment por força de um princípio garantístico efectivo ao estatuir (...) *No freeman is to be taken or imprisoned or disseised of his free tenement or of his liberties or free customs, or outlawed or exiled or in any way ruined, nor will we go against such a man or send against him save by lawful judgement of his peers or by the law of the land. To no-one will we sell or deny of delay right or justice (...)*, ainda que nesta altura a concepção de “freeman” fosse redutora, uma vez que a maioria das populações não se inseria nessa categoria, este preceito instituiu as bases daquilo que hoje prenunciamos como o direito ao “processo justo”.

Canotilho aponta “como o complexo de actos situados entre o momento inicial de comparência em juízo de acusação e a sentença condenatória”³⁶.

1.3.1 A incorporação subjectiva como elemento funcional

A realidade material a que, por um lado, o direito conforma uma instrumental solução poartigor via da efectivação do interesse particular, por outro lado realiza um específico domínio de acção pois ao conceber o indivíduo como objecto de uma relação o estrutura como centro de direitos. Sobre este assunto interessa a disposição realizada em sede de direito norte-americano, este que já num patamar mais evoluído do que as disposições originais instituídas pela “*Magna Carta*” vem já debruçar sobre a importância do acto procedimental enquanto elemento garantístico ao dispor “que o processo devido é a obrigação de observância de um tipo definido (sistemático) de processo legalmente previsto antes de alguém ser privado da vida, liberdade, ou propriedade”³⁷. Estabelecendo-se assim por lei a imposição de um processo para aplicação de penas privativas da vida e liberdade e propriedade. Introduzindo-se por via da declaração de independência ainda uma outra definição, a do processo justo enquanto aquele de criação legal de normas jurídicas designadamente das normas restritivas de liberdades dos cidadãos. Por isso nos parece, e indo rebuscar nas palavras de G. Canotilho, que o “*Due process of Law*” pressupõe um processo legalmente previsto para aplicação de penas seja ele próprio um processo devido. Daí que se proponha entender o “processo justo” enquanto processo devido não se podendo definir apenas sobre a qualidade legal do “processo devido em direito”, mas antes por uma dinâmica interposta pelo critério a ser valorado, i.e. pela necessária dimensão auferida no momento da criação legal de normas jurídicas (de cariz objectivo reguladoras de interesses subjectivos).

1.3.2 O poder de acção individual como consagração da relação jurídica

Assim é que no dizer estrutural do direito, segundo um processo justo pressupõe justo o procedimento de criação legal – visto ser aqui se insere e determina (por via normativa) a valoração efectiva, ou seja a identificação do valor processual com a defesa dos reais valores explanados através do domínio instituído pelos direitos fundamentais, sendo esta sim a verdadeira e única forma de legitimidade concretizadora da função de justiça que se requeira

³⁶ CANOTILHO, Gomes (2007). *op. cit.*

³⁷ Quinta emenda à Constituição dos EUA.

obter por via de um processo, concretizador do ideal de “justo processo”. Por essa razão podemos definir a jurisdição enquanto objecto do princípio de tutela jurisdicional como:

1. A estrutura jurídico legal, em que é determinada a esfera de domínio – sob a amplitude – dos juízes onde se dirimem conflitos público-privados determinada esta esfera por uma regulação superior, de direitos absorvidos por parte de Estado, à liberdade de acção das partes.
2. A manifestação de poder do Estado que concretizadora do princípio da separação de poderes vem estabelecer o poder de intervenção judicial do Estado, por via da determinação de uma estrutura específica orgânico-funcional, demonstrativa da componente de acção da capacidade do Estado, ou seja nas palavras de Luis Cabral Moncada, o exercício do “*Ius Imperi*”, isto é da autoridade do Estado, esta que adstringe a sua concretização funcional por intermédio “de actos de autoridade - ex. sentença adstritos a princípios estritos de concretização da sua actuação” como é o do respeito pelo princípio da legalidade. Configurando esta perspectiva funcional a “jurisdição como o domínio de acção do poder judicial”.
3. Capacitada por um elemento subjectivo – que consagra uma autonomia institucional – enquanto forma de poder autónomo. Elemento subjectivo este que conforma uma dimensão criadora que passou de uma sujeição à lei – reflectida por Montesquieu e Sieyes – e foi, hoje em dia, expandida mesmo em certos momentos passando a ter força de Lei. Vejam-se as decisões dos tribunais que fazem Jurisprudência e têm força de caso julgado aos processos legislativos que suportam o poder interventivo do Estado estruturados sob uma dimensão fiscalizadora que ultrapassa os ditames dos órgãos de soberania impelindo-se mesmo através de processos e procedimentos dispostos à livre intervenção do cidadão.

Constituindo-se que a efectivação da responsabilidade pessoal enquanto corolário “con(re)tributivo individual” do garante da protecção das liberdades individuais, em sede de relação jurídica fiscal é via de regra inicialmente proposto pelo *Princípio declarativo*³⁸,

³⁸ Actos adjacentes se impõem à uma cobrança instituída muito para além da incidência deste princípio enquanto principio garantístico, uma vez que o domínio das obrigações acessórias, compreende toda uma sucessão de actos dirigida à declaração de direitos tributários, esta declaração materialização do principio completa-se por via de figuras jurídicas específicas inerentes ao procedimento tributário (retenção na fonte, pagamentos por conta, repercussão legal a terceiros), concluindo-se numa construção jurídica, na qual o principio declarativo

princípio este moldado pelo estabelecimento de uma declaração de princípios vinculada pelo virtuosismo da liberdade individual como condição plena, em certo sentido, ao desenvolvimento dos princípios da igualdade e da justiça retributiva.

Uma vez que estes dois princípios instituem a objectivação da liberdade individual enquanto valor essencial de um Estado de direito³⁹, ainda que com todas as suas vicissitudes – uma vez que aí está consagrado todo o perímetro determinado pelos direitos fundamentais consagrados à protecção do individuo que se impõe como um dos elementos consagradores de um Estado de direito – e da amplitude da cidadania. Questão a que o sistema fiscal português, como é evidente, não pode superar e, assim, instituiu um corpo de direitos de reconhecimento valorativo do contribuinte enquanto personalidade e elemento de capacidade plena de direitos; direitos estes que oponíveis mesmo ao interesse do próprio Estado, constituem o contribuinte enquanto uma personalidade jurídica de capacidade própria - que enquanto foco jurídico elementar do exercício, dos direitos fundamentais, estabelece-se perante o sistema fiscal como uma extensão da própria autonomia privada (subjectiva) à relação jurídico-tributária estabelecida entre o Estado e seus contribuintes. Determinando assim o primeiro patamar da sustentação das garantias individuais por força das garantias constitucionalmente consagradas enuncia-se uma consolidação da afirmação dos direitos individuais enquanto um dos pilares da soberania do Estado de direito moderno. Porém, enquanto um dos pilares dessa soberania assenta e acentua a sustentação das garantias individuais constitucionalmente consagradas, por outro lado acaba por realizar, presentemente, uma imposição de restrições dessas mesmas garantias em nome da segurança⁴⁰ e existência do “todo comum”, que as sustenta enquanto razão ontológica premente à consciência do Estado enquanto entidade. Consciência esta da qual resulta uma vontade identitária assistida por uma dicotomia entre a vontade particular, garante do poder representativo, e a vontade soberana pelo respeito da “*populis*”, entenda-se do colectivo de interesses particulares e de cidadania.

ainda que elemento fulcral é parte de um conjunto de actos conformados à sua realização, cf. artigo 117º do CIRC (Obrigações declarativas) e artigo 57º do CIRS (Declaração de rendimentos).

³⁹ Estado de direito: entenda-se Estado de direito de concepção ocidental, pois outros Estados há que se determinam como Estados de direitos ainda que assentes sobre concepções constrangedoras dos direitos individuais e de cidadania que quando perspectivados de uma perspectiva ocidental se apresentam como horrendos.

⁴⁰ Veja-se os casos das recentes restrições ao âmbito das liberdades efectivadas por forma a empreender um combate à criminalidade organizada em especial económica e fiscal – cf. o diploma constante das MEDIDAS DE COMBATE À CRIMINALIDADE ORGANIZADA, cf. Lei n.º 5/2002, de 11 de janeiro - em especial o artigo 4º do referido diploma.

1.3.3 O indivíduo como fonte de garantia fiscal

Assim é que é o próprio Estado que assume em nome da defesa de certas condições a restrição de certas garantias, em virtude de uma construção de carácter essencial ao “próprio exercício do poder”⁴¹, que em nome de riscos e perigos de um alarmismo existencial focado sobre instituições, consagradores de garantias civilizacionais, que se mantêm enquanto modelos idealizadores da “*a posteriori*” e sob a própria participação deliberada dos cidadãos.

Porém, reduzindo-se o Estado no direito de se fazer assistir para a subsistência e fortalecimento da sua própria existência enquanto condição da existência da cidadania comum. Isto através de políticas de cariz educacional e social e porque não dizer mesmo pelo próprio direito instituído - assista-se o entendimento do direito aqui enquanto ordem sancionatória - como afirmação da sua própria soberania consagrando-se daqui o ideal de um Estado “receptivo” à participação de todos, por via a subsistir enquanto Estado livre e democrático, ou seja enquanto um Estado designado à responsabilidade do crescimento do Homem digno e livre.

Assim é que dentro desta sistemática, parece-nos de princípio, ser de onde se constata que o princípio das liberdades individuais se determina como o princípio catalisador da dinâmica subjectiva, dinâmica subjectiva esta, que validada como princípio objectivo por força das condições positivas determinadas pelos princípios gerais da igualdade, (da justiça retributiva) e da legalidade prevaletentes na relação jurídica tributária. Por este motivo, a materialização das garantias individuais ou privadas n.º do sujeito contribuinte na relação jurídica tributária assume dois patamares essenciais: por um lado, a materialização das garantias do contribuinte, em sentido amplo, desde logo estabelecidas pela definição de termos concretos sobre os quais a administração tributária terá que incorrer afim da consolidação do sistema,

⁴¹ Atendendo que em via da concretização da descoberta da verdade material, deverá a administração tributária adoptar oficiosamente as iniciativas adequadas a esse objectivo, cada vez mais se denota uma restrição funcional do âmbito das liberdades particulares, ainda que terá sempre qualquer empreendimento por parte da administração conciliar-se com o princípio da proporcionalidade, i.e “devem ser adequadas e proporcionais aos objectivos de inspecção” cf. artigo 7º do Decreto-Lei n.º 413/98 de 31 de dezembro, relativo ao Regime Complementar do Procedimento da Inspecção Tributária (RCPIT). Convém sempre que enquanto órgão central cuja acção se estipula dentro do princípio do *Ius Imperi* na realidade as garantias de acção funcionais do particular apenas são activadas e realizáveis “*a posteriori*”, uma vez que nem o princípio do contraditório que a actuação da administração está vinculada “pode pôr em causa os objectivos das acções de inspecção tributária, nem afectar o rigor, operacionalidade e eficácia que se lhes exigem” cf. artigo 8º n.º 2º do mesmo diploma.

visando a segurança jurídica enquanto uma plataforma de acção fundamental ao sistema tributário português, que materializada pelo princípio da legalidade aos actos da administração, ou seja pelo respeito de toda uma panóplia de direitos materiais - como por ex. os Direito à informação, direito à notificação – consolidadores da dimensão subjectiva jurídico- estrutural. Por outro lado, em sentido estrito, enquanto o domínio das garantias de defesa do contribuinte face à acção da autoridade “fiscal”. Formalizada na capacidade do próprio cidadão contribuinte garantir a exigência de justiça perante qualquer situação que se veja injustamente tratado. Que resulta (que visa resultar) no patamar de igualdade de tratamento dos intervenientes no processo fiscal que tem como expoente máximo a aplicação do disposto no artigo 22º da CRP via tribunal civil (pedido de indemnização), com fundamento em decisão de âmbito fiscal ⁴².

Uma vez que será nosso entendimento que o domínio do plano subjectivo será determinado em sede de direito positivo enquanto um âmbito de direitos criados pela ordem jurídica com a finalidade de protecção às ofensas dos direitos ou interesses legítimos dos particulares - Sabendo-se ou assumindo-se que o direito é um sistema regulador de relações sociais, e que porém, o direito não se implica nas relações sociais por mera imposição de forma à matéria das relações sociais concretas constituídas- ainda que o domínio do interesse particular ou interesse subjectivo seja transversal a toda a ordem e domínio do direito e aí se imponha a graduação da atribuição da constância da subjectividade a duas dimensões materiais: a dimensão positiva – ou seja a da consagração material do interesse subjectivo - a dimensão negativa – enquanto o domínio de inadequação da acção do interesse particular.

Por se constatar que em muitos casos o direito, enquanto ordem, instituí fundamentos concretizadores de direitos ao formalizar “*a priori*” posições jurídicas como fundamentos gerais de possíveis regulações jurídicas, desde logo ao conferir a tutela de um interesse como direito em detrimento de outro interesse como, por exemplo, o do “obrigado” ao dever, resultando que na determinação da dimensão da vontade declarativa particular ao indivíduo é lícito adentro do seu interesse particular fazer o uso particular de toda a sua dimensão pessoal

⁴² Fundamento este que não é alvo de extensão ao abrigo do princípio de paridade implícito ao direito civil, uma vez que não admite formulação por parte do sujeito activo da relação, na medida que é posição da doutrina que apenas “Só podem ser dedutíveis pedidos de indemnização cível quando o facto ilícito tributário causou danos indemnizáveis na esfera jurídico privada de algum lesado” impondo-se assim um respeito às regras de delimitação de competências próprias de cada ordem Jurisdicional. Sobre o assunto Vfr. Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça n.º 1/2013 em especial pontos 12º e 15º.

dentro do âmbito seguro das suas liberdades individuais, atendendo-se contudo a que estas não estejam feridas de uma dimensão negativa objectivamente atribuída, instituída pela verificação de um dado e específico “facto” como suporte material que constitui o substrato essencial a que o direito traduz por uma consequente formalização jurídica de teor objectivo, que ao que nesta sede se repercute ao plano de intervenção no domínio interno das liberdades do indivíduo, ainda que não das suas garantias. Estas na realidade admitem-se como de âmbito limitado em face do “*ius imperi*” que a administração tributária em sede de procedimento está sujeita e vinculada ao que não é de todo inalienável, as circunstâncias das novas realidades em sede de criminalidade económico financeira, como já antes se aludiu.

Contudo, e avançando na nossa aproximação material sobre o tema, convém salientar que se na definição geral de Imposto⁴³ se atribui este como uma receita pública, estabelecida enquanto um processo de acção inerente à definição e fundamento do Estado que relacionada com o seu próprio financiamento, assume esta receita pública um carácter especial porque orientada por uma necessidade de satisfação geral das condições especiais ao desenvolvimento de uma sociedade, mais do que à sustentação do Estado em si mesmo, uma vez que o Estado Moderno pode e deve ter outras fontes de receitas que não apenas os tributos gerais estabelecidos sobre as pessoas ou entidades (incluindo entidades sem personalidade jurídica), suas actividades (mercadorias e serviços) bastando lembrar dos estatutos das unidades empresariais estatais ou mesmo lembrar da diferenciação entre receitas advindas do conceito de taxas e do conceito de imposto. Assim, e ao contrário do princípio finalístico geral, o Estado enquanto entidade autónoma ainda que comum, ainda que acentue a justificação do princípio de tributação num sentido de redistribuição da riqueza, se abastece a si próprio também por uma função de reserva de rentabilidade. Transportando o ideal de imposto para um conceito adstrito a uma situação jurídica concebida pela existência de uma Obrigação⁴⁴ geral imposta sobre aqueles sujeitos participantes no desenvolvimento

⁴³ Consagrando-se o imposto assim, a mais do que uma figura com carácter estritamente jurídico à assunção também de uma posição essencial no sentido de realidade exequível quanto a realização de fins públicos, não só portanto, enquanto forma de arrecadação de receitas para o Estado (a finalidade fiscal do imposto) mas também o de ser figura central para a definição de políticas económicas, ambientais, sociais (a redistribuição da riqueza) referindo-se, enquanto nestas situações, às finalidades extra fiscais do imposto.

⁴⁴ Obrigação geral, e portanto determinada por requerer determinados pressupostos obrigacionais comuns assim: 1) Quanto ao carácter Obrigacional: é prestação essencialmente pecuniária e a título definitivo; 2) Quanto à sua existência e orientação: é Unilateral e devida ao Estado ou Entidades Públicas; 3) Na sua Exigibilidade, é coactiva; 4) Do seu Fundamento; Não se adstringe qualquer carácter sancionatório, uma vez que não assume qualquer finalidade repressiva, assumindo-se mais como um dever jurídico de cidadania.; 5) Na sua finalidade de

económico de dado espaço como forma de retribuição a todas as condições básicas positivas necessárias ao desenvolvimento do seu próprio bem estar social e humano, resultando daqui estar esta prestação imbuída, portanto de um ideal de benefício e beneficiário, ainda que sobre ela não haja lugar a qualquer restituição ou reembolso que não seja originada por uma “execução” indevida ou pagamento excessivo. Consequentemente, ainda que o direito fiscal seja um ramo pleno de direito público todas as suas questões estão desde logo vinculadas ao domínio de um tribunal especializado em questões administrativas tributárias, não deixando de consagrar o sentido de liberdade de acção inerente ao sujeito, enquanto entidade jurídica que subtrai um objecto específico de domínio relacional constituído entre uma tipologia especial de relacionamento entre sujeitos de uma relação constituída derivada de obrigações de base contratualista, ainda que impenda que um dos sujeitos seja o Estado.

1.3.4 O Conteúdo formal da acção fiscal

Assim é que as obrigações fiscais ainda que assumam uma natureza estritamente pública são caracterizadas pelo domínio relacional do direito civil – cf. artigo 11º da LGT e artigo 9º do CC – dado que em matéria de hermenêutica estão sujeitas não só à integração das regras gerais de interpretação e aplicação das leis instituídas pelo direito comum, mas como se sujeita o domínio do direito fiscal à concepção dos atributos definidos pela teoria geral da relação obrigacional naquilo que não esteja implícito uma sujeição ao princípio da legalidade. Daí que esta figura jurídica, dada a sua importância representativa mas acima de tudo enquanto elemento obrigacional abstracto, realiza a sua concepção por duas dimensões garantísticas. Uma primeira de *sentido amplo geral e abstracto*, consubstanciado por determinações de carácter essencialmente constitucional, instituídas por um corpo de garantias normativas⁴⁵ instituidoras dos mecanismos de controle constitucionais, que corporizados por garantias de índole individualizadoras do objecto imposto e de outras de índole geral consubstanciadas pelos princípios gerais da autonomia funcional, por forma a incorrer na consolidação do sistema visando a segurança jurídica e garantir ao cidadão uma plataforma de acção fundamental. O cumprimento do princípio da legalidade é importante,

Prestação tem como fim último a realização de receita para o Estado e seus entes públicos realizarem as tarefas a si atribuídas.

⁴⁵ Conformadoras de um conteúdo normativo e jurisprudencial dos actos do poder público designando-se enquanto mecanismos de averiguação constitucional e de respeito pelas disposições instituintes dos direitos e liberdades garantidas.

mas é-o também o respeito desta mesma legalidade do Estado por princípios de índole individual⁴⁶, ou seja o Estado não é um Estado legal mas antes um Estado democrático e de respeito pelas liberdades do individuo, e é assim que a própria Constituição reconhece daqui não só a importância do garante do assento dos direitos do indivíduo mas como também um garante da participação individual na justiça - adentro do sistema. Dimensão esta a que Gomes Canotilho alude enquanto “de plano objectivo, consubstanciado nas garantias da legalidade, em que as garantias gerais de âmbito constitucional estão blindadas pelo âmbito dos direitos fundamentais e das liberdades garantidas⁴⁷, e garantias especiais enquanto limites ao desenvolvimento da acção da administração fiscal, nomeadamente, o respeito pelos princípios da igualdade, legalidade e proporcionalidade (consubstanciadas pelos direitos materiais de âmbito fiscal, nomeadamente o direito à informação, direito à fundamentação e notificação)”, expondo este autor um plano objectivo instituído por duas vertentes: a vertente geral e a vertente especial. Por outro lado, assiste sobre esta figura ainda uma dimensão estrita particular e concreta, formalizada pelo corpo específico de garantias de defesa do contribuinte perante a acção da autoridade fiscal, que se fundamentadas nos princípios gerais da individualização da acção são consagradoras e corporizadoras do ideal de liberdade e autonomia individual, sendo estas determinadas pela disposição dos meios criados pela ordem jurídica ao dispor do sujeito, ou seja do contribuinte, com a finalidade de protecção às ofensas dos seus direitos ou interesses legítimos particulares. Assim interessa constatar que funcionalmente se, por um lado, o universo subjectivo em termos de obrigação tributária é expandido à disponibilidade do contribuinte em sentido estrito, o mesmo não ocorre em sentido amplo⁴⁸, na medida em, que aí todo o interesse subjectivo é restringido em face da

⁴⁶ No fundo estipulam-se aqui o corpo das garantias de cidadania do indivíduo perante o Estado, trata-se aqui da consagração constitucional de declarações universais do direito do homem enquanto princípio garantia. Extraíndo-se ao que aqui importa um dos direitos fundamentais do indivíduo ser, o de acesso à justiça livre, consentânea e coerente. Sobre o assunto, vide Sobre o assunto vide: CANOTILHO, Gomes (2007). *Op. cit.*

⁴⁷ Os direitos fundamentais cumprem a função de defesa de direitos da pessoa humana enquanto cidadão sob uma dupla perspectiva quer sob: O Plano jurídico objectivo, em que constituem um corpo de normas de obstrução às ingerências dos poderes públicos na esfera individual constitucionalmente garantida classificando-se neste plano em normas de competência negativa. Determinando a inconstitucionalidade de normas que se sobrepujam, portanto, aos princípios deste domínio. O Plano jurídico subjectivo, enquanto o poder do livre exercício positivo dos direitos fundamentais (a liberdade positiva) e de exigir a omissão dos poderes públicos, de forma a evitar agressões lesivas por parte dos mesmos.

⁴⁸ Observe-se por ex. a realização do direito subjectivo de acção constitucional em que a garantia fundamental do cidadão intervir expande-se directamente ao poder constitucional, por via assegurar a conservação da lei fundamental através do instituto da Fiscalização Sucessiva Concreta, estatuída por um principio de realização material da lei “magna” consolidado num critério de “subsidiariedade” enquanto aproximação máxima da realização do direito da perspectiva pessoal aludindo-se assim a um caracter misto enquanto direito de acção do próprio cidadão enquanto parte legítima em impugnar acções com um conteúdo especialmente determinado pelo domínio normativo.

existência de determinações legais, sejam elas garantísticas tais como os mecanismos de controle que actuam sobre o sentido subjectivo do próprio legislador, seja em face do sentido individualizador em que actua o plano normativo vinculativo da acção do Estado. Determinando-se, por conseguinte, uma extensão do interesse autónomo do contribuinte em face de a relação jurídica fiscal consagrar o imposto como um dispositivo normativo disposto a uma relação de natureza civil.

1.4 O “CASE LAW” NORTE AMERICANO, E A LIBERDADE

Se a constituição inglesa se auto-proclama como uma das poucas constituições não codificadas (i.e. escritas) do mundo moderno, uma vez não se subsumir a um só modelo, enquanto fonte original para aplicação de regras e práticas visando a criação não só das instituições de Estado como do relacionamento entre elas, e - sua regularização por via de atribuições de poderes e competências – dentre estas instituições e os particulares. Já a declaração de independência que institucionalizou a conhecida *Bill of Rights*, por via do “*We the People*”, vem determinar uma constituição que preocupada com os excessos de poder instituídos por via da monarquia, consagra uma dimensão redutora do poder do Estado sobre a liberdade individual, sendo esta contudo determinada mais do que por uma proclamação do direitos individuais como fonte imediata de direitos fundamentais, mas antes por uma construção institucional do Estado restritiva dos seus abusos por via de um princípio da separação de poderes que ali é activado por um reforço de garantias institucionais sobre os diversos poderes. Construindo, portanto, uma via bipartida da divisão de poderes (o *check and balances*), assente na distribuição dentre poderes estatutários e efectivação.

Assim é que com esta grande preocupação com o excesso (acumulação) de poder institucional que se compõe a constituição dos EUA, enquanto documento único e fonte original (interpretativa) da funcionalidade institucional cuja preocupação se prende na sua essencialidade com o estabelecimento de uma relação entre a soberania nacional (federal) e a soberania estatal (Estados), por via de uma limitação de poderes dos Estados e na restrição de esferas de acção do poder federal. Assim, poder-se-á dizer que o constitucionalismo americano, enquanto princípio de tutela individual, é essencialmente determinado por um princípio de separação de poderes (o *checks and balances*) como promulgação da acção interventiva do Estado no domínio individual, e que a garantia de protecção individual, como

princípio de tutela fundamental, jaz por força de diversas emendas de cariz subjectivo enquanto atribuições expansivas de poderes de ordem individual a uma extensão para lá do domínio determinado pela separação de poderes (vertical) .

Assim, poderemos afirmar que a constituição dos EUA na sua essência dimensiona duas estruturas específicas, uma de ordem governamental e outra de ordem individual sendo que estas se estabelecem como fonte escrita inerente à criação de direito por via judicial. Por isso, se por um lado “a liberdade” consagrada no sistema jurídico Americano é estabelecida essencialmente por via constitucional pois que apesar da comumente reconhecida raiz e produção legal ter fortes raízes no sistema Britânico do “*Common Law*”, a verdade é que é pelo direito escrito, pela constituição, que se consagram as grandes directrizes da estrutura judicial americana.

Quer seja por uma dimensão vertical, em que procede a uma divisão entre o poder estatal e federal, quer seja pela integração a nível federal do princípio da separação de poderes, como pelos fundamentos institucionais daquilo que se denomina como os “*individual rights*” que são um produto imediato do direito escrito. Assim é que a constituição norte americana se estabelece como a verdadeira fonte protectora do domínio de tutela dos direitos individuais, estes que estabelecidos como o verdadeiro pêndulo normativo consagrador do estabelecimento do balanço necessário entre a formalização e materialização de tudo que envolva direitos subjectivos sob qualquer conflito jurisdicional. Por outras palavras, a liberdade individual enquanto garantia constitucional.

1.5 O “CASE LAW” DOS PAISES BAIXOS E A LIBERDADE

Se a constituição americana é prevalecentemente estruturada com uma aparentemente excessiva preocupação com a limitação do poder do Estado sobre o indivíduo, atendendo aquele diploma a uma constante referência à institucionalização por força de uma consagração da separação de poderes garantida por uma divisão funcional dentre a competência instituída e a concretização dos actos de poder, porém regulada pelo domínio reforçado do poder judicial, pois que a separação dos poderes neste país assume uma concepção material mais que formal, concepção esta de que normativamente resulta numa subordinação da fusão dentre os poderes legislativos e executivos à “vontade” dos tribunais como forma de controle

da acção do Estado, uma vez instituírem-se estes como os verdadeiros intérpretes da constituição. Na Europa a separação de poderes, ainda que reconhecida como concepção primordial de um Estado de direito, pode resultar numa subordinação dos tribunais ao poder legislativo como sucede nos casos do “*British Law*” e do Reino dos Países Baixos. Uma vez que orgânico e funcionalmente estão aí os tribunais dependentes do poder legislativo, recriando assim a constituição do Reino dos Países Baixos, por via do direito escrito (e codificado), uma positivação do “direito comum” como fonte representativa do sistema judicial, conformando sobre o juiz uma decisão livre, que fundamentada pela valoração da experiência. Consagrando, assim, a constituição do Reino dos Países Baixos aquele sentido originalmente Anglo-saxónico de que o exercício do poder judicial se consagra na regulação dentre o poder do povo e o do parlamento. Em que ao tribunal caberá a função de manter a ordem dentro dos limites constitucionalmente designados. Assim é que, não obstante tal desígnio funcional normativamente, por outro lado, em razão de um pendor mais “colectivista” vem a constituição do Reino dos Países Baixos - doravante ao longo deste trabalho denominada constituição do reino – viabilizar não uma dicotomia entre o Estado e o governado, mas antes a atribuição de uma função de tutela garantística ao cidadão, não já por uma observância directa da limitação do poder do Estado sobre o indivíduo, mas antes pela consolidação desse mesmo poder através da concretização “de um ampliar do âmbito do tema das Liberdades Individuais”, e por assim dizer de uma liberdade mínima comum, atendendo-se portanto instituir-se um Estado “autoridade” com a legitimidade consolidada enquanto entidade, por uma assunção muito própria de contribuir para subsistência e fortalecimento das suas instituições, por via do engrandecimento e consolidação e participação na defesa das liberdades de cidadania, determinando-se estas como o modelo de afirmação da sua própria soberania. Esse modelo como nenhum é retratado de forma geral pelo modelo constitucional inglês, desde logo pela sistematização do próprio documento que inicia pela consagração do poder individual através não só de um normativo garantístico em forma de direitos individuais, mas também por uma assunção de deveres fundamentais do Estado como garantia de formação individual. Portanto, é que se por norma a constituição é determinada pela criação e regulação do poder institucional por um lado, e por outro pela regulação do domínio de relações entre o Estado e o cidadão, este modelo constitui como fundamental a realização do indivíduo como dever do Estado. Assim é que capítulo primeiro (1º) desse diploma é consagrado aos direitos e deveres fundamentais, e explanado como artigo primeiro está o direito à igualdade. Comportando este Diploma a assunção criteriosa do sentido e

preponderância da liberdade individual e a sua conseqüente condição de acção, como fundamento essencial à composição normativa do Reino dos Países Baixos.

Contudo, ainda que este sistema constitucional consagre a separação dos poderes legislativo, executivo e judicial, em similitude com o sistema britânico, o sistema judicial do Reino é determinado não por fonte original, mas sim por lei do Parlamento, *“The organisation, composition and powers of the judiciary shall be regulated by Act of Parliament”*, como conforma o estatuído no artigo 116º em especial no n.º 2º da Constituição do Reino dos Países Baixos. Por isso, e não obstante ser este sistema denominado constitucional, a constituição dos Países Baixos contém resquícios daquilo que o constitucionalismo britânico veio consagrar por via da doutrina da soberania parlamentar, atendendo a que aos tribunais do Reino dos Países Baixos lhes está vedado determinadas apreciações constitucionais, conforme estatui o artigo 120º desse diploma *“The constitutionality of Acts of Parliament and treaties shall not be reviewed by the courts”*.

CAP. II

A IMPORTÂNCIA DA SISTEMATIZAÇÃO NA OBJECTIVIDADE TRIBUTÁRIA OU DO ÂMBITO DOS LIMITES DO ESTADO TRIBUTÁRIO

2.0 INTRODUÇÃO

O sistema fiscal é parte integrante da concretização da concepção de liberdade inerente a um Estado de Direito Democrático por força de um princípio retributivo fiscal que se impõe como consequência e efeito dinâmico do sistema. Se, por um lado, é observado enquanto uma extensão do exercício do poder do Estado, e por princípio domínio de acção governamental vinculado a princípios⁴⁹ estruturais, de onde se destaca o respeito às garantias consagradas como mecanismos inerentes a uma concepção moderna do Estado democrático e de direito, cujo exercício, no geral, é realizado por via de um meio procedimental que se específico e determinante já de si de um modo de proceder da actividade do Estado - em sede de exigência pecuniária sobre o domínio de acção de terceiros por via de concretização patrimonial em função de patrimónios alheios – mais restritivo é e terá que ser o modo de intervenção estatal sobre esta área dada a sensibilidade que opera, deste logo porque em termos gerais poderia representar um colisão de direitos, dada a extensão da fundamentalidade do direito de propriedade. Modo de intervenção este que adstrito a uma moldura instruída e concebida em conformidade com os princípios regedores fundamentais consagrados a viabilizar “a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”⁵⁰.

Contudo, esta consagração finalística só é realizável por via de uma instrumentação metodológica e ordenada, que se por um lado compõe a realização do interesse do Estado enquanto entidade colectiva abstracta, por outro consagra o Estado enquanto entidade

⁴⁹ Princípios estes concretizadores do ideal de acção do Estado de direito, i.e., da sujeição do exercício do poder a princípios e regras jurídicas “garantem às pessoas e cidadãos liberdades, igualdade, e segurança perante a lei” sobre o assunto CANOTILHO, Gomes - *Direito Constitucional*. 7ª ed. Coimbra: Editora Almedina 2007.

⁵⁰ NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*. 6ª ed. Coimbra: Editora Almedina 2010.

autónoma e não abstracta e, assim, enquanto sujeito activo de direitos e deveres de uma relação com o contribuinte, estando conformado com a sujeição ao interesse do detentor do direito. Desta forma, e ainda que não sendo objecto deste escrito anuir-se dos limites impostos ao Estado, mas tão só dos limites impostos por via subjectiva, atendendo, assim, às vicissitudes do “*Ius Cogens*”⁵¹, e cabendo cada vez mais interessar ao domínio de acção fiscal uma conexão não só com outras ordens jurisdicionais, mas acima de tudo consequenciar das determinantes inerentes ao sistema em si, é que interessará abordar a questão, ainda que superficial, no domínio deste estudo que é a da determinante objectiva – e assente-se enquanto determinante moldadora da estrutura em que assenta a componente fiscal efectiva – em que se realiza o interesse do Estado. Dimensão esta que perspectivada sob o domínio da legislação fiscal construída mais com a finalidade reconhecida do que com as formalidades observadas e observáveis não apenas quanto a delimitação do sistema como um todo, ou sequer com o estabelecimento das relações entre as várias componentes do sistema, quer daquelas entre os impostos e os vários tributos que se possam assistir adentro do sistema fiscal – estes que usualmente se realizam com o suporte vital nas fontes de direito Fiscal, que se por tratar de direito positivo, e por conseguinte com uma forte componente imperativa, via de regra se resumem à Lei e aos Tratados Internacionais vinculativos ao Estado, por forma a preservar o conteúdo essencial de direitos estruturantes em que se estabelece uma reserva de competência específicas ao órgão de representação directa dos cidadãos (usualmente aquele com o poder de legislar, no caso dos regimes civilistas; e no caso dos regimes preponderantemente definidos pelo “*Common Law*” e, em especial, ao Britânico ao *Governo em exercício*), consolidando assim a ideia de “Auto tributação” aceite e que implícita ao princípio fulcral tributário moderno da *redistribuição equitativa*. Porém, além das fontes formais (aquelas relevadas na constituição) há que aludir daqueles princípios jurídicos, enquanto critérios orientadores, fundamentais edificantes dos princípios gerais do direito; requisitos, portanto unificadores de um certo n.º de princípios e de regras enraizados na consciência dos povos. Assim é que em sede de direito tributário podemos dirigir a sua amplitude por diversos grupos de princípios: concretizadores da existência de uma dimensão estatutária na sistematização fiscal da qual se poderá delimitar uma composição do Ordenamento Jurídico Português em fases distintas, conforme abaixo se refere:

⁵¹ Enquanto o limite imposto pelo Direito Internacional que distingue a inderrogabilidade das normas imperativas gerais por vontade das partes, o chamado princípio estabelecido pelas normas “*jus cogens*”, termo que designa o conjunto de normas de carácter imperativo ou injuntivo insusceptíveis de afastamento por convenção das partes”; PRATA, Ana – *Dicionário Jurídico*. 4ª ed. Coimbra: Edições Almedina 2006.

Princípios Gerais ou Universais, são exemplo disso os preconizados pela “Separação de poderes”, “*O Pacta sunt servanda*”, “O Direito à propriedade”; e

Princípios Constitucionais, da legalidade (fiscal), da igualdade (tributária) e ainda o Princípio consagrador da legalidade democrática, que é o da protecção jurisdicional efectiva. Como outros ainda que adstritos à realidade fiscal como o são o da Justiça equitativa e da Segurança jurídica;

Princípios Autonomizadores do carácter fiscal. Aqueles princípios de natureza formal estritamente fiscal, e porque explícitos por via constitucional são materialmente estruturantes da fiscalidade, por conseguinte autonomizadores deste ramo do direito. O princípio da legalidade tributária; da capacidade contributiva; da progressividade, da proporcionalidade e regressividade; o princípio da não retroactividade da lei fiscal; o princípio da eficácia “da eficiência económica”; o princípio do “justo valor”;

Princípios definidores do carácter material fiscal. Porque formalizadores do domínio de actuação da fiscalidade: o princípio da estabilidade económica no âmbito das leis dos impostos sobre o rendimentos e em especial tão caro ao âmbito dos benefícios fiscais; o princípio da certeza e segurança, assim como o princípio da reversão fiscal (Patrimonial, artigo 157º CPPT), este que tão caro ao âmbito das leis procedimentais fiscais; o princípio do valor de mercado em sede de IMT (Imposto Municipal sobre a transmissão Onerosa de Imóveis) e IMI (Imposto Municipal sobre Imóveis). Consistindo, por conseguinte, a dinâmica fiscal não apenas por uma dinâmica funcional, mas acima de tudo por um carácter acentuadamente normativo de onde se funda a concepção legalista e produtora da realização do direito.

Princípios fiscais de natureza garantística. Estes enquanto institutos funcionais delimitadores ao exercício, ou do poder de tributar que “*a priori*” preenchem um domínio formal da concretização garantística por força essencialmente de princípios constitucionais que derivam em formalidades garantísticas com especial relevo no valor implícito do princípio da capacidade contributiva, e sobretudo nos reflexos e aplicações por via das isenções fiscais e da noção do “mínimo isento”, que “*a posteriori*” preenchem um conteúdo normativo da aplicação material dispostas sobre o domínio de acção do contribuinte.

Interessando, contudo, na concretização de uma análise mais apurada que naquilo que se reserva à observação dos princípios jurídicos em causa, estes são determinados finalisticamente sob duas dimensões: uma normativa e outra valorativa. Na medida em que naquilo que se refira aos princípios constituídos sob a dimensão normativa, estes constituem-se em operadores materiais do sistema jurídico em causa, uma vez que “conformam” as demais normas jurídicas no verdadeiro sentido e direcção da sua realização; por outro lado, a dimensão valorativa dos princípios compõe uma expressão valorativa de direito, determinando um conteúdo de maior imperatividade e hierarquicamente superior aos das demais normas jurídicas. A ideia de valor contida nos princípios está imbuída de componentes extra jurídicos formadores de uma concepção jurídica essencialmente determinada pela sua vigência como determinante da sua aplicação, usualmente através de um corpo subjectivamente conformado pela dimensão constitutiva dos direitos fundamentais - i.e. da valoração, esta que estruturada especialmente de acordo à adstrições positivas pelo valor indubitável dos direitos humanos reservando-se, por conseguinte, sobre esta dimensão uma forte subjectividade como elemento dinâmico interactivo com a realidade material⁵². Princípios estes que de um modo geral “são indissociáveis da justiça, da equidade e da moralidade, entre outros, sendo este o caminho a ser trilhado pelas normas jurídicas”⁵³. Neste sentido podemos afirmar que os princípios constitucionais se estabelecem enquanto vectores de justiça social; e os princípios de carácter material estabelecem concretizações de acção de sentido imediato. Os princípios garantísticos enquanto princípios de acção resultam no exercício de uma consequência de sentido mediato.

2.1 DOS PRINCÍPIOS FISCAIS ESTRUTURANTES E AUTONOMIZADORES

Os princípios estruturantes do direito fiscal auferem-se, via de regra, por uma criterização objectiva ou subjectiva naquilo que se releva quanto à sua dimensão, ou seja, atribuir-se-á uma dimensão subjectiva ou objectiva de acordo ao patamar estrutural em que se componha a observação. Pois, tal como um normativo poderá ser ele próprio disposto como estatutário

⁵² Dimensão esta no entanto que enquanto determinativa de um alcance subjectivo á defesa dos direitos do cidadão perante o Estado se extrapola como garantias (liberdades) de cidadania do individuo perante o Estado reservando-se por aqui o estabelecimento constitucional das declarações universais do direito do homem enquanto princípio garantia de valorização de um ideal de liberdade colectiva.

⁵³ Sobre o assunto BONOMO Carla, A eficácia da capacidade contributiva e a justiça social, REVISTA DE DIREITO PÚBLICO, LONDRINA, V, 4, n.º 2, P. 29-42, MAIO/AGO. 2009.

destes, em muitos casos poder-se-á, igualmente, absorver uma certa condição funcional, e o mesmo incorrerá via de regra para os princípios enquanto condições normativas estruturantes, resultando disto a sua composição como de uma de uma dimensão mista, portanto. Por este motivo, atendendo aos diversos princípios determinados em função de parâmetros constitucionais constroem estes também por isso um núcleo essencial no domínio fiscal, a partir do qual iniciaremos uma dimensão estruturante pela observação daqueles princípios extra constitucionais que são compostos como gerais, independentemente de uma aceção objectiva ou subjectiva até a um domínio mais particular à concepção fiscal.

2.1.1 Princípios Gerais ou Universais

Exemplos destes são a “Separação de poderes”, seja enquanto principio estruturante, seja como mecanismo de controle funcional, o “*Pacta sunt servanda*”, enquanto condições gerais de direito mas também enquanto mecanismo de segurança jurídica e, igualmente, pela imiscuência do próprio “Direito á propriedade” que muitas vezes contabilizado como um direito “subjectivo puro” que, contudo, consubstancializa em si uma dimensão objectiva, sempre que se estabeleça enquanto um mecanismo estatutário de reconhecimento geral. Estabelecem estes princípios um domínio valorativo que se pode determinar como concepções jurídicas anteriores à própria constituição, e que certa doutrina apelidou a constituição, por via do reconhecimento desta realidade, de constituição material. Conjunto de princípios que são proporcionados por via de uma concepção de direitos naturais inerente ao indivíduo e do reconhecimento da existência de direitos humanos universais, que determinam a conformação com a necessidade “da positivação” da razão humana, enquanto critério metodológico de valorização e aplicação do “*Justus*” como condição jurídica primordial. Por conseguinte, é sobre estes princípios que se poderá assistir a uma criterização funcional ou estatutária em concordância com a circunstância dada a transversalidade que assistem no ordenamento jurídico. Conformando, assim, os princípios extra constitucionais como o primeiro patamar dos Princípios Gerais ou Universais, naquilo que se dispõe de uma estruturação hierárquica que a o nosso ver é preconizada, acima de tudo, pelo princípio da igualdade⁵⁴ e da proporcionalidade, no que por de outra forma dizer o da dignidade pessoal e

⁵⁴ Princípio da Igualdade. Este que no fundo generalizado implícita ou explicitamente ao longo de toda a normatização jurídica. Sendo o seu conteúdo geral à toda a ordem jurídica, intentando nele uma valoração do critério da igualdade justa, ou seja, considerada uma violação ao princípio da igualdade todo e qualquer critério que se fundamente numa desigualdade com base nos critérios do artigo 13º n.º 2º da CRP. Resulta este princípio em se tratar igualmente o que é igual na sua essência e desigualmente o que é desigual (na aplicação deste

inter-humana, e da realização efectiva em sede de direito fiscal corporizada pelo princípio funcional da igualdade (*stricto sensu*) tributária⁵⁵. Assim é que se disponibilizam como princípios constituintes àquela tipologia de princípios os consagradores dos fundamentos valorativos sobre os quais é regida a mecânica da própria constituição; repita-se: os princípios preconizados pela “Separação de poderes”, pelo “*Pacta sunt servanda*”, pelo “Direito à propriedade”, enquanto um domínio de princípios valorativos inerentes à própria constituição, bem como o conjunto de princípios de que advém de uma concepção de direitos naturais da cidadania e do reconhecimento da existência comum preconizados pela “positivação” da razão humana, enquanto critério metodológico de valorização e aplicação do “*Justus*” como condição jurídica primordial por via de ideais de igualdade proporcionalidade e também de adequação.

2.1.2 Princípios constitucionais

Estes que se manifestam por via constitucional, consubstancializam por força da lei maior os princípios da legalidade (fiscal)⁵⁶, da igualdade (tributária), e ainda o Princípio consagrador

princípio é exigível a consideração das circunstâncias concretas). Posto isto, esta igualdade materializa-se na sua essência por uma consubstanciação de três elementos fundamentais: a igualdade perante os encargos públicos; a igualdade de sacrifícios, que enquanto imposição de sacrifícios especiais a um determinado grupo deverá ser excepcional e assim dar lugar a compensação excepcional; a igualdade de tratamento pelos serviços públicos.

⁵⁵ Princípio da Igualdade tributária (*stricto sensu*). Esta traduz-se numa exigência de tratamento igual a contribuintes num mesmo escalão de rendimento – igualdade horizontal. Assim como no tratamento diferenciado a contribuintes de diferentes escalões - A igualdade vertical. Por conseguinte é que a igualdade tributária tem o suporte, i.e. tem como seu critério essencial a capacidade contributiva sendo esta evidenciada através do rendimento enquanto configuração quantitativa do benefício auferido. Contudo, se por rendimento – em sentido geral- se consubstancia aquela receita obtida por participação em actividade produtiva durante determinado período, há que acrescentar a esta noção que o rendimento fiscal se consubstancia enquanto a parcela representativa do acréscimo patrimonial entre dois momentos temporais. Especificando portanto um rendimento acréscimo ou global mais do que figura primitiva do rendimento fonte enquanto aquele que consubstancia apenas o valor fixo a dada receita. O sistema constitucional - no artigo 88º da Constituição da República de Angola - considera o rendimento como o indicador essencial da capacidade contributiva das pessoas e assim estabelece este o critério de medida da respectiva tributação das pessoas, e determinando o critério do lucro real (em oposição ao lucro normal) aquele como essencial para a distribuição dos encargos fiscais sobre as empresas. Concretizando, desta maneira, o princípio da justiça tributária estruturado numa distribuição equitativa de encargos por intermédio da capacidade contributiva.

⁵⁶ O princípio da legalidade. Este princípio assenta essencialmente na profusão do consentimento como realização do sentimento democrático representativo, e que portanto efectiva, no plano normativo, aquilo que se dispõe de como “vontade comum”. Assim, este princípio consagra, por via de um critério normativo, o princípio nuclear da administração de onde deriva a conceptualização da estrita hierarquia das normas assente em dois princípios fundamentais que assim se dilui por via da assunção de outros subprincípios, reelevadores do valor nuclear sobre o qual se regula a administração pública: o princípio da *prevalência de lei-* que se reconduz ao princípio da hierarquia das leis, o que significa que a lei deliberada e aprovada pelo parlamento é de valor superior e preferencial àquelas relativas a actos de administração. Resultando, portanto, na proibição à administração de actos contrários à lei. Consagrando o artigo 266º da CRP uma subordinação da administração à lei através da submissão normativa e regulamentar dos actos (administrativos) à lei. O princípio da reserva de lei. Deste princípio se institui um sentido de prioridade da A.R. ao tratamento de certas matérias em absoluto (cf.

da legalidade democrática que é o da protecção jurisdicional efectiva⁵⁷, ainda que não teologicamente resultam numa parametrização do domínio fiscal vigente no ordenamento jurídico português. Pois que estes princípios viabilizam uma solidificação do domínio tributário, uma vez que adstritos à realidade fiscal acabam por constituir condicionalismos, ainda que reservados, muito próprios a uma dinâmica concreta. Observe-se, por exemplo, os casos da Justiça equitativa e da Segurança jurídica⁵⁸, enquanto disposições extraídas do paradigma constitucional como parâmetros dos princípios inerentes à concretização de uma justiça social através do ideal de justiça fiscal. Constituindo estes, juntamente com os especificados em n.º anterior, o domínio dos princípios gerais e universais, cuja aplicação, ainda que não específica e concreta, é constituinte normativa do domínio fiscal, conformando assim a realidade fiscal no ordenamento português como uma realidade normativa de índole constitucional.

aquelas previstas no artigo 164º da CRP) ou relativas (matérias que podem ser delegadas para o Governo mediante prévia autorização da A.R., em conformidade com os termos do artigo 165º da CRP). É garantia do princípio de reserva de lei que as matérias relativas às restrições aos direitos liberdades e garantias são da exclusiva competência da A.R., salvo autorização ao governo. Porém estes subprincípios que almejam não mais do que estabelecer dois tipos de limites: os objectivos – através do Princípio da discricionariedade, este que enquanto reserva de matérias deixadas ao “livre arbítrio institucional” e que assim logo destituídas de um princípio da legalidade estrita, restringindo o âmbito destas matérias apenas à entidade legalmente empossada pelo acto. Compreende o elemento discricionário neste plano, o âmbito da descentralização enquanto transferência de responsabilidades para a administração indirecta ou privada; e os subjectivos - o costume, o uso, uma vez que estes se instituem, enquanto princípio (s) consolidadores da vigência da ordem e por isso criadores da confiança do cidadão, instituindo-se assim como baluartes limitadores de condutas violadoras dos seus termos mesmo que legais. (...) Pois que criada a confiança da pessoa numa dada conduta, uso ou costume irá contra a boa fé a sua violação (...). Surgem assim como determinantes subjectivas limitadoras da legalidade porque constantes da realidade factual em que se insere o conteúdo legal e portanto delimitador da eficácia normativa originalmente objectivada. Sobre o assunto vide: CAMPOS, Diogo Leite; SOUTELINHO, Susana - *Direito do Procedimento Tributário*. Coimbra: Edições Almedina, 2013. Pág. 85.

⁵⁸ O Princípio da segurança jurídica. Este princípio em sede constitucional representa assim que se em matéria jurisdicional os conceitos da estabilidade e da previsibilidade efectivam um ideal racional de justiça, a noção de precisão ou determinabilidade dos actos normativos enquanto exigência de que estes preencham os requisitos de clareza e compreensibilidade linguística, e de que não se determinem nos actos normativos qualquer sentido contraditório de forma a que não caiba qualquer interpretação inequívoca à questão em concreto é uma realização do Direito, pois que o direito, enquanto (..) *reserva ao individuo poder ver os seus actos ou decisões públicas incidentes sobre seus direitos ligar-se aos efeitos jurídicos previstos e prescritos no ordenamento jurídico*(..). Consolida “o” e “no” Estado de direito democrático como um instrumento ou recurso que se compõe como fiável por força de uma clareza racional e alto grau de concisão. Assim é que enquanto ordenamento reconhecedor e definidor dos valores e condutas determinantes de um Estado se incorpora a este princípio a ideia de que a ordem jurídica seja encarada como um todo congruente e funcional com vista à realização de um sentido unitário. É deste princípio enquanto concretização de “segurança e protecção” que deriva por ex: em sede constitucional o “princípio da irretroactividade”, enquanto corolário da segurança e protecção jurídica dos direitos individuais e individualizáveis.

2.1.3 Princípios autonomizadores do carácter fiscal

Atendendo à natureza eminentemente constitucional do direito fiscal estabelecer-se-á agora como o conjunto de Princípios constituintes de uma concepção formal de um domínio estritamente fiscal, porque se explícitos a uma determinação constitucional são materialmente estruturantes da Fiscalidade, enquanto ciência independente e, portanto, constituindo-se como delimitadores de um ramo do direito específico. Assim é que os princípios da legalidade tributária⁵⁹; da capacidade contributiva⁶⁰; da progressividade, da proporcionalidade fiscal e regressividade; o princípio da não retroactividade da lei Fiscal; o princípio da eficácia “da eficiência económica”; o princípio do “justo valor”, se, por um lado, compõem os parâmetros conducentes a uma sistematização do ordenamento, traduzem-se, por outro lado,

⁵⁹ Princípio da legalidade tributária. Que em sede de Direito Angolano resulta acima de tudo deste princípio que a ninguém cabe a obrigação de pagar impostos que não tenham sido não só criados como também liquidados e cobrados nos termos da Constituição, instituindo-se e decorrendo deste princípio uma exigência de conformação legal dos elementos modeladores dos impostos. De onde se destaca a incidência dos impostos advirem de uma estrutura hierárquica composta, que as decisões fundamentais sobre os elementos da tributação sejam tomadas apenas sob a responsabilidade do Parlamento por forma a garantir não apenas o equilíbrio constitucional, mas acima de tudo uma garantia de solenidade dos actos tributários em sintonia total com uma razão funcional acreditada, assim é por razão do artigo 102º da Constituição da República de Angola, em que se atribui serem estipuladas apenas por lei as normas de decisão sobre a repartição dos impostos ou encargos tributários e, portanto, o seu lançamento - bem como as normas de execução enquanto aquelas que incluem decisões relativas à liquidação e cobrança. À fase de lançamento recai a verdadeira função decisória de carácter geral relativas ao financiamento da despesa pública enquanto normas gerais, estas por tal repartidas pela generalidade dos contribuintes. Reservando-se que na essencialidade estará dentro do âmbito do artigo 165º n.º 1º o) da CRA, os procedimentos essenciais que vão ter consequências directas na quantificação da obrigação tributária enquanto âmbito da sua incidência estrutural que é usualmente obtida por intermédio de um balizamento estatuído para uma posterior aplicação por decreto executivo, por ex. do ministro das finanças. De tal forma, que relativamente ao Código de Imposto Industrial (CII) se institui uma taxa de 30% cf. artigo 64º n.º 1º, e se institui no Código de Imposto do Rendimento do Trabalho (CIRT) numa taxa progressiva da tabela entre 7% a 15% do mínimo de existência cf. artigo 16º n.º 2º - e de uma taxa de 15% cf. artigo 16º n.º 3º quanto aos trabalhadores independentes e afins. Assim, do princípio da legalidade se consagra que, em teoria, os actos relativos à liquidação e cobrança estarão por conta da administração tributária. Sobre o assunto vide SANCHES, Saldanha; GAMA, João Taborda da - *Manual de Direito Fiscal Angolano*. 1ª ed. Coimbra: Coimbra Editora 2014. Págs. 79 a 86.

⁶⁰ Princípio da capacidade contributiva, que não é mais do que um critério funcional, restrito à materialização do princípio da igualdade tributária, mas não só, em sede de mecanização do sistema (e que na sua essencialidade consagra apenas uma igualdade relativa, garantindo tratamento igual a pessoas que se encontrem em situações equivalentes), uma vez que se adstringe este princípio para além da consagração funcional do princípio da igualdade enquanto finalidade última, este é constituído na sua essência por uma inerência a um critério de proporcionalidade “Em campo tributário, consiste em conferir condições equivalentes de capacidade económica, garantindo que todos contribuam nas mesmas medidas e em razão de suas posses. Afasta-se, assim, hipóteses de concessão de vantagens tributárias em favor de grupos ou pessoas, de forma que o sacrificio económico suportado pelo cidadão seja equivalente para todos que se encontram nas mesmas condições” assim é que “a capacidade contributiva” é uma função determinativa sobre a dimensão tributária concretizadora do princípio de justiça social que visa que os tributos sejam pagos na proporção dos recursos do contribuinte. Sobre o assunto BONOMO, Carla (2009). *Op Cit*.

em figuras cuja aplicação normativa está apenas sujeita ao domínio deste ordenamento jurídico concreto.

2.1.4 Princípios definidores de carácter material fiscal

Se os princípios anteriormente aludidos se constituem como autonomizadores do domínio fiscal enquanto ordenamento jurídico especial e assim circunscrevem normativamente um domínio de acção jurídica, os princípios definidores de carácter material incidem não sobre o domínio de acção mas sobre a forma de actuação, i.e. sobre a actividade fiscal enquanto relação jurídica específica, são estes por conseguinte, formalizadores do domínio de actuação dos agentes inseridos na relação fiscal, nomeadamente por via procedimental. Daí os princípios da estabilidade económica no âmbito das leis dos impostos sobre os rendimentos e em especial, tão caro ao âmbito dos benefícios fiscais, o princípio da certeza e segurança⁶¹, bem como o princípio da reversão fiscal (Patrimonial, artigo 157º do CPPT). Princípios estes típicos e estruturais da actividade tributária enquanto complexo funcional do exercício da autoridade estatal.

2.1.5 Os Princípios garantísticos de natureza fiscal

Estes enquanto institutos funcionais delimitadores ao exercício, ou do poder de tributar, estabelecidos:

1. “ *a priori*” preenchem um domínio formal da concretização garantística por via de princípios constitucionais que derivam em formalidades específicas, enquanto concretizações materiais do princípio da legalidade, com especial relevo por ex. na valoração do princípio da capacidade contributiva⁶², enquanto princípio de medida-

⁶¹ O Princípio da segurança jurídica. Este princípio constitucional assenta antes que tudo em matéria jurisdicional nos conceitos da estabilidade e da previsibilidade E num princípio de precisão ou determinabilidade dos actos normativos enquanto exigência de que estes preencham os requisitos de clareza e compreensibilidade linguística e de que não se determinem nos actos normativos qualquer sentido contraditório, de forma a que, não caiba qualquer interpretação inequívoca à questão em concreto. Pois que o direito “reserva ao individuo poder ver os seus actos ou decisões públicas incidentes sobre seus direitos ligar-se aos efeitos jurídicos previstos e prescritos no ordenamento jurídico”. Consolidando-se o Estado de direito democrático o direito como um recurso fiável claro racional e conciso, enquanto ordenamento reconhecedor e definidor dos valores e condutas determinantes de um Estado. Advém deste princípio que a ordem jurídica se veja como um todo congruente e funcional privilegiante de um sentido unitário. Este princípio da segurança e protecção origina nesta sede o “princípio da irretroactividade” enquanto corolário da segurança e protecção jurídica dos direitos individuais e individualizáveis.

valor, implícito à condição específica dos contribuintes, nomeadamente quer como sujeitos passíveis ou não de isenções fiscais, quer como beneficiários de vantagens por força desse princípio, relacionados com a noção do “mínimo isento”, ou seja do direito de não contribuir por força de um mínimo exigível como patamar mínimo de dignidade, sendo, portanto, ambas situações jurídicas derivadas do princípio subjectivo nuclear da capacidade contributiva.

2. e “*a posteriori*” preenchem um conteúdo de aplicação material “sob” o domínio de acção do contribuinte, este enquanto domínio de livre capacidade do exercício de intervenção do sujeito passivo circunscrita por uma legitimidade normativa, na qualidade de viabilizadora da conformidade dos actos da administração.

São coincidentes com um princípio de que se a AT tem a capacidade de agir contra o incumprimento dos deveres obrigacionais dos contribuintes, este exercício é determinado em face de uma razão específica e circunscrita a um especial *modus operandi* realizador de uma típica conduta em plena conformidade com a Lei, assim é que contra o incumprimento dos deveres da AT os contribuintes, ainda que não tenham o poder efectivo de conduzir ou seja de obrigar a Administração a cumprir, têm contudo meios jurídicos específicos adequados à concretização dos seus direitos em matéria tributária, “ainda que dispersos por diversos diplomas legais, dificultando assim o acesso uma leitura imediata e simples das principais garantias e direitos em matéria tributária que recaiem sobre o domínio dos contribuintes”⁶³, e nisto se esgota, em princípio, o poder de reacção efectivo dos contribuintes perante o Oceano de Garantias reservadas ao domínio das autoridades administrativas.

Pois que na realidade um reforço das garantias dos contribuintes contra uma certa inércia Administrativa é apenas concretizado não já em sede administrativa mas antes por força da acção jurisdicional, e das consequências sempre derivadas de uma acção judicial, se e, ainda que sobre este tipo de acção - administrativa - se componha uma realidade mais favorável ao desenvolvimento de uma acção efectiva, viabilizada pelo particular. Porém tal como uma certa doutrina vem reclamando tal não parece ser suficiente uma vez que a natureza administrativa de certos exercícios de Liquidação e cobrança Voluntária tem vindo progressivamente a ser substituída por uma natureza “privada” e particular na gestão de certos impostos - seja enquanto contribuintes directo ou substituto (LGT, artigo 20º n.º2; vj. o acto dos “pagamentos por conta”), seja na qualidade de terceiros na relação jurídica por ex. como responsável (LGT artigo 22º, vj. as situações de substituição fiscal) – em especial nos impostos sobre rendimentos. Situação esta em que dado a incidência especial da responsabilidade derivar de uma composição legalitária (e administrativa) para uma composição puramente civil (e obrigacional, dado o especial carácter acessório); certamente redefinir uma nova área de intervenção especial de base

⁶³ NABAIS, José Casalta (2010). *Op. cit.*

garantística em função da supressão do elemento determinista em favor de uma racionalidade expansiva⁶⁴.

Assim é que mesmo dentro destes princípios garantísticos de natureza fiscal assistimos a uma divisão clara e vincada entre princípios funcionais: capacidade contributiva, princípio do “justo valor”, da proporcionalidade; e princípios estatutários: estes que englobam em termos gerais as garantias de defesa do contribuinte face à acção da autoridade fiscal, e que se determinam pelos princípios do dever de informação (LGT, artigo 67º); o princípio da decisão da administração (LGT, artigo 56º), do contraditório (CPPT, artigo 45º) entre outros.

Os princípios acima aludidos estão relacionados com o contribuinte numa dupla perspectiva, isto é, o contribuinte como agente económico activo e sujeito de direitos, como perspectiva positiva; e o contribuinte enquanto sujeito de capacidade de exigência de justiça quando em desacordo com a administração, como perspectiva negativa. Englobando, assim, um âmbito das garantias do contribuinte que assente em três pilares fundamentais:

1. Os direitos gerais de cidadania, enquanto aqueles que inerentes à sua personalidade jurídica e que personificados no âmbito dos direitos fundamentais em que nenhum cidadão deverá deixar ver defraudados perante qualquer abuso do direito sobre o seus espaço e domínio de acção.
2. A exigência de justiça formalizada na obrigação da sujeição ao princípio da legalidade dos agentes activos personalizados pelos órgãos da administração tributária.
3. E, por último, a capacidade do próprio cidadão garantir a exigência de justiça perante qualquer situação que se veja injustamente tratado, o que resulta (que visa resultar) no patamar de igualdade de tratamento dos intervenientes no processo fiscal. Ou seja, da aplicação material dos princípios estabelecidos neste n.º 1º por via daquilo que denominamos princípio da protecção jurídica (princípio este incorporado pelos ditames dos direitos de acesso ao direito; acesso aos Tribunais; à informação e consulta jurídica; decisão jurídica em tempo razoável; processo equitativo).

⁶⁴ PEREIRA, Manuel Henriques de Freitas – *Fiscalidade*. 3ª ed. Coimbra: Edições Almedina 2009.

2.2 DA JUSTIÇA FISCAL

Ainda que, por princípio, se tenha por base que uma das características implícitas ao direito moderno se cinge a uma abertura de interpretação corporizadas por concepções histórico - socio – económico -científicas sobre dada situação jurídica, que no que releva à dinâmica da justiça fiscal, se relativiza exactamente por um sentido oposto, uma vez estabelecer-se o direito fiscal como um direito de carácter essencialmente positivista mais do que legalista, na medida em que embora o direito fiscal se tenha essencialmente regido por uma grande componente procedimental se possa subsumir ainda uma razão garantística para lá do sentido procedimental. Tendo em conta a sua natureza normativa, a jurisprudência é, por princípio, negligenciadora de uma valorização de outras exigências sociais concretizadoras via de regra de um ideal de justiça – realidade esta cujo relevo é mais acentuado se nos deslocarmos para o domínio dos sistemas do “*case law*” em que não obstante a maior condição subjectiva na aplicação da lei, naquilo que ao sistema fiscal se refira, é usualmente a decisão final conformada ao princípio estipulado na “*rule*” mais do que na livre interpretação do tribunal - concretização que no ordenamento interno determina como quase inexistente (o ideal de abertura a interpretações corporizadas por concepções histórico - socio – económico-científicas, a apreciação da situação fiscal em concreto), reforçando assim uma justiça de carácter puramente determinista, dado a rigorosa concretização da norma fiscal; veja-se por exemplo a problemática relativa ao artigo 58º n.º 6º do RCPIT sob o domínio da Lei 7/2021 em que se questiona desde logo da relevância do valor fundamental que é a do direito à tutela jurídica, instituindo, por consequência, que a norma fiscal, e ainda por força de um teor contratualista se possa estabelecer como um auto – limite. No entanto, autolimite este, que apenas se realiza por uma concepção valorativa das composições abstractas construídas por força da constituição, nomeadamente aquelas de carácter garantístico que visa, portanto, uma realização de justiça sob os aspectos restritivos das liberdades – imediatos ou mediatos -, e assim se conforma sob este domínio a natureza subjectiva das garantias representativas da concretização do interesse dos contribuintes nas relações tributárias.

2.2.1 O Contexto Actual

Já anteriormente se aludiu a retribuição enquanto princípio transversal e fundamento funcional da consagração do princípio da redistribuição, na medida em que jaz neste último o fundamento essencial inerente a uma concepção geral e abstracta daquilo que se compõe o

ideal de justiça fiscal concepção esta fundada numa constatação de uma realidade político – social a que o ordenamento jurídico não pôde ficar imune; pois que se por um lado o avanço da economia e das sociedades determinou um aumento de bem estar geral, a verdade é que este crescimento não proliferou a todos quanto nele participaram, daí que em face deste princípio desde logo se determinou uma reserva de participação na proliferação desse crescimento sobre o todo populacional, designadamente por um princípio de “dignidade da pessoa humana” que se enquanto critério essencialmente jurídico é transversal a toda racionalidade jurídica actual, enquanto dimensão promotora da realização humana, que já em concreto tem na sua fundação uma realização material instituída essencialmente por via de um critério fiscal (e tributário), considerando a importância “imediate” dos deveres fundamentais do Estado enquanto estipulação essencial a uma dimensão normativa “*a priori*” a almejar o indivíduo (cidadão) como beneficiário de direitos, ou seja a concepção existencial de uma entidade jurídica concebida por via de um princípio mínimo de dignidade. Direitos estes adstritos não apenas à composição de uma personalidade livre e activa enquanto sujeito participativo, autónomo e realizador de uma expansão da capacidade activa do Estado; almejada em face de uma concretização material por força do princípio activo de redistribuição dos benefícios como fonte da dinâmica de acção do exercício estatal, bem como também de direitos como fonte de força e estrutura da capacitação da própria sociedade enquanto agente viabilizador da promoção do respeito dos seus aquando da sua linha de intervenção na prossecução do interesse do Estado – o que resultará na aplicação da equidade, enquanto critério de justiça subjacente sobre a estrutura básica e essencial da sociedade por duas vias: uma imediata, por meio da realização do direito na constituição da personalidade humana por via dos deveres fundamentais, e uma mediata através da realização da actividade estatal em puro respeito pelos ditames da cidadania, que assim realizam um critério concreto de justiça social por via de uma mecanização de justiça redistributiva; esta contudo, que assim composta se concretiza enquanto elemento material de dimensão socio - política “*no quantum*” estabelecendo-se o teor da plena autodeterminação do indivíduo operante a autoridade estatal.

Por outro lado, se teleologicamente se determina a justiça por um critério orientador enformado por condicionalismos materiais onde se incluem os factores históricos, económicos, sociais, políticos como conformadores de uma constância jurisprudencial realizadora de um quantitativo de justiça por via de um entendimento unificador da justiça, o critério fiscal assenta um conteúdo bipartido da justiça enquanto a qualidade de um

específico comportamento factual – existente portanto no espaço e no tempo - determinado não por outros factores externos mas sim por aqueles estabelecidos pela legalidade do procedimento. Comportamento esse que consiste no tratamento dado por homens a outros homens, o que no âmbito do domínio fiscal entender-se-á que o conceito advém de uma normatividade que estatuí como se deverá processar o sistema de normas reguladoras da conduta fiscal o que em alternativa acentua um critério procedimental - legalista de carácter geral e abstracto concebido pela existência de factos fiscais concretos – que é designadamente constituído por disposições o maximamente independentes de um livre arbítrio instituído, e por isso segregadoras de uma vontade pessoal constituída, sendo assistidos por uma intencionalidade colectiva mais direccionada à generalidade do que ao concreto, bem como constantemente suportadas e assistidas sempre no critério do bem absoluto. Por outro lado, representa-se uma abertura construída por uma interposição concreta e relacional de uma concepção construída por base no livre-arbítrio conceptual consagrado sobre a identidade normativa da pessoa do contribuinte.

2.2.2 A Norma de justiça fiscal

Resulta que a norma de justiça fiscal se imporá como aquela que haja prescrito determinada conduta sujeita ao tratamento (arbitrário) de um indivíduo por outro (juiz ou legislador), assentes nos princípios da legalidade tributária. Sendo a justiça a qualidade do tratamento de um específico comportamento humano - comportamento que por consequência consiste no tratamento dado a outros homens por homens, comportamento este factual e por isso, existente no espaço e no tempo, logo realizável. A norma de justiça fiscal prescreve a acção, o acto pelo qual o direito fiscal – enquanto o sistema de normas reguladoras de uma conduta fiscal - é posto ou imposto. Não através de um mero juízo circunstancial, mas antes por via de um juízo criterioso de tal comportamento ou conduta ser justo ou injusto, mediante a representação de uma apreciação - uma valorização - da conduta manifesta confrontada com uma norma, com uma norma de justiça, e norma de justiça esta porque consagradora da valorização de bens supremos tidos como por fundamentais. Sempre que da norma fiscal em confronto não se subtraia uma diminuição dos valores fundamentais, sejam estes consagrados por via procedimental, sejam estes interpostos por força arbitrária (do contribuinte) prevalecerá a determinação representativa da liberdade colectiva. Liberdade colectiva esta que consolidada enquanto peso e medida pendular da efectivação valorativa sobre o qual se conduz a dinâmica fiscal. Ainda que a moral e o direito não se confundam, em sede de

fiscalidade o pendulo a que se constitui a valoração da acção decorre como de uma condição moral à consolidação do sistema, sobre um ditame de liberdade colectiva positivado por normas estabeledoras de princípios harmonizadores da ordem social e consequentemente sujeitos à conceptualização de princípios jurídicos. Sendo, por isso, o imperativo da justiça fiscal (ou seja da moralidade tributária nestes termos) assente numa valorização do ideal de justiça cuja parametrização decorre da consagração do imperativo da capacidade contributiva.

2.2.3 A Dinâmica normativa fiscal, a hierarquização das principais fontes

De uma perspectiva estritamente jurídica é concebida por via de intencionalidades referentes à estruturação de uma realidade normativa que assente em critérios formais adstritos a uma hierarquização comporta, assim, uma realidade estatutária, ainda que visando a prossecução de uma específica dinâmica. Esta irá reconduzir-se a uma aplicação da Lei que conduzirá a entramos no capítulo da determinante objectiva – e acentue-se enquanto determinante moldadora da estrutura em que assenta a componente fiscal efectiva – em que se efectua o interesse do Estado. Pois que é dentro desta temática que se compreender a assunção de uma composição adstrita à realidade hierárquica primariamente instituída em respeito pelas fontes de direito escrito, e que em sentido lato corresponderão a uma nomenclatura da ordem jurídica portuguesa composta pelos seguintes elementos: 1. Tratados Internacionais; 2. Lei Constitucional. 3. Leis.; 4. Decretos-Leis.; 5. Decretos regionais.; 6. Regulamentos. Se por razões de tempo e metodologia não nos permite focar todos os elementos inicialmente delineados, interessará analisar o conteúdo dos seguintes:

2.2.3.1 Lei Constitucional

Esta que sob uma dimensão jurídica estatutária formaliza o princípio (ainda que redutor) do Estado enquanto promotor da defesa das liberdades individuais perante a força do poder; conforma-se aqui a valorização do núcleo proibitivo (de restrições) sobre o “sempre doentio” complexo humano de autoritarismo, isto sob a perspectiva subjectivista, e perante o perigo de uma construção autoritária de um Estado, sob a versão objectivista. Conformando, regra geral, a dimensão fiscal “*o quantum*” de garantias de salvaguarda no conteúdo normativo fiscal a exacta medida de consagração do respeito pela qualidade individual, que no ordenamento português são instituídas por fonte constitucional. Contudo, normativamente se a subjectividade existe naquilo que se releve em termos de concepção fiscal enquanto doutrina de manifestação pessoal como garantia consagrada ao direito de resposta e de participação na

actividade pública. A subjectividade enquanto elemento pessoal é viabilizada por força de três concepções normativas essenciais dispostas nos seguintes artigos: Artigo 22º da CRP – Do princípio da responsabilidade das entidades publicas e privadas; Artigo 20º da CRP – Acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva; Artigo 268º da CRP – Direitos e garantias dos Administrandos. Por forma a recriar um domínio normativo protectivo a potenciais incursões do “sempre doentio” complexo humano de autoritarismo.

Por outro lado, compõe-se como princípio normativo de excelência enquanto fonte formal e estrutural como garantia de um Estado democrático, o estabelecido pelos: Artigo 3º da CRP - “Soberania e legalidade”, i.e do princípio geral da subordinação do Estado ao imperativo da legalidade. Artigo 266º da CRP - “Legalidade administrativa, em especial que determinado pela moldura imposta pelo especial regime garantísticos (artigo 18º) imposto aos DLG’s (artigo 17º e 24º e ss), assim como da especial reserva de lei do artigo 165º n.º 1º alínea b).

Dai que das leis constitucionais em via ao objecto deste trabalho subtraem-se portanto três princípios de viabilizadores à aplicação subjectiva dentro do dinamismo estatal democrático: a legalidade, a igualdade, e o da realização do direito, ou seja do acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva.

2.2.3.2 Os Tratados internacionais

Estes “ressalve-se a importância do tratado de “*Methuen*”, que posteriormente em face de outros estabelecidos, pelo jugo do Marques de Pombal, derivou enquanto corolário máximo da intervenção proteccionista do Estado na dinamização da actividade comercial interna, na criação dos estatutos da Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro”⁶⁵ estabelecem uma fonte prolífera de normas com relevância e correspondente consequências na ordem interna de onde deriva cada vez mais um conteúdo normativo de incidência fiscal. Conteúdo este que mais fértil “dado a um carácter cada vez mais prolífero das actividades transfronteiriças a que o ordenamento fiscal – que se por muitos ainda considerado lentamente – tem que regular”⁶⁶, de onde a título internacional se destacam os tratados relativos aos/com os países comunitários, e outros tratados que não são apenas relativos a organizações

⁶⁵ SOUSA, Fernando de. «O Arquivo da Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro», PDF, CEPESE - Centro de Estudos da População, Economia e Sociedade. URL: www.cepese.pt/portal/pt/publicacoes/obras.

⁶⁶ NABAIS, José Casalta (2010). *Op. Cit.*

internacionais de que Portugal faz parte (como a OCDE, PALOP'S entre outros), mas também as convenções para eliminação de regimes de dupla tributação de rendimentos celebradas com inúmeros países⁶⁷. Interessando assim referir que os tratados internacionais enquanto fonte de direito fiscal uma vez ratificados pelo Estado português, cf. artigo 8º n.º 2º da CRP estabelecem-se enquanto fonte de direito interno, uma vez que aquilo que se estabeleça por via convencional – integrado por tratados ou convenções internacionais – à aplicação na ordem interna, estará sempre sujeita a aprovação (da Assembleia da República)⁶⁸ ou ratificação (do Presidente da República), pois que ainda se estabeleça como regra geral (cf. artigo 8º n.º 1º da CRP,) o princípio da recepção automática, este parece apenas cingir-se às normas e princípios gerais atribuídos ao direito internacional comum, nomeadamente aqueles de valia preponderante à conformação dos ditames de carácter vinculativo por via consuetudinária e do respeito aos Direitos do Homem (...)em que as normas vigoram por si mesmo na ordem interna(...), conforme estatuído no artigo 16º n.º 1º da CRP “Os direitos fundamentais consagrados na Constituição não excluem quaisquer outros constantes das leis e das regras aplicáveis de direito internacional”.

2.2.3.3 Leis, Decretos–leis e Regulamentos

Estabelecendo-se como lei o acto representativo da vontade comum, emanado por ordem de soberania (Lei da Assembleia, Decreto-lei do Governo, e Decretos-Leis Regionais⁶⁹ emanados pela Assembleia regional), que de acordo a critérios gerais vinculantes a uma determina vontade expressa que geral e abstracta produzida em forma de diploma legislativo,

⁶⁷ Convenções estas das quais se pode distinguir um duplo objectivo, constituído pela eliminação da dupla tributação internacional, e o combate contra a evasão e a fraude fiscal a nível internacional. Sobre o assunto ver: PEREIRA, Manuel Henriques de Freitas – Fiscalidade. 3ª ed. Coimbra: Edições Almedina 2009. Pág 177.

⁶⁸ Nos termos às regras da competência da Assembleia da República (cf. artigo 161º i) e 165º), da competência do Presidente da República nas relações internacionais (cf. artigo 135º da CRP), e com a correspondente publicidade dos actos (cf. artigo 166º da CRP).

⁶⁹ Decretos leis regionais. Se uma das características definidoras da natureza autónoma regional se consome pelo exercício do poder tributário próprio – cf. artigo 227º i) da CRP – não só por via do exercício da actividade administrativa em respeito pela Lei (LFRA), como por via de uma actividade legislativa própria que consagra o domínio dos DLR's enquanto fonte de direito fiscal. Estes assumem duas formas neste domínio: o da criação e regulação dos impostos incidentes sobre o espaço autónomo; bem como o de adaptar o sistema fiscal às especificidades regionais, cf. dispõe a título de competência tributária dos órgãos regionais artigo 55º da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 02 de setembro (LEI DAS FINANÇAS DAS REGIÕES AUTÓNOMAS), que cita que (...)Os órgãos regionais têm competências tributárias de natureza normativa e administrativa, a exercer pelas Assembleias Legislativas das regiões autónomas, mediante decreto legislativo, e compreende os seguintes poderes: a) O poder de criar e regular impostos, vigentes apenas nas regiões autónomas respectivas, definindo a respectiva incidência, a taxa, a liquidação, a cobrança, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, nos termos da presente lei; b) O poder de adaptar os impostos de âmbito nacional às especificidades regionais, em matéria de incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes, dentro dos limites fixados na lei(...).

é concretizadora no domínio da actividade administrativa-fiscal, do princípio da legalidade. Princípio este que decorre de uma exigência não só do *princípio da reserva de lei*⁷⁰, mas também do princípio da *prevalência de lei*⁷¹, o que em sede de imposto estabelece uma conformação legal dos órgãos modeladores dos impostos, que distinguidos por competências⁷² de teor essencial - de onde se destaca a incidência dos impostos – comportam que as decisões fundamentais sobre os elementos da tributação sejam tomadas sob a responsabilidade do Parlamento por forma a garantir o equilíbrio constitucional, atendendo a que o artigo 102º da CRP ao atribuir uma estipulação por lei às normas de decisão e repartição dos impostos “o Quem tributa, Como se tributa, Quando se tributa, o Que se tributa, o Quanto se tributa”, concebe o estabelecimento de uma reserva daquilo que compreende o acto do lançamento. - Incluindo-se nesta parametrização sistemática todo o domínio normativo garantístico modelado pelos Princípios garantísticos de natureza fiscal, em especial aqueles de carácter estatutário - resultando daqui que a produção de normas de execução, aquelas que incluem decisões relativas à liquidação e cobrança, possam ser determinadas em sede de órgão executivo ou seja governamental (Ex. Ministro das Finanças), pois que pode o governo aprovar decretos-leis sobre matéria fiscal fora dos elementos essenciais do imposto sem autorização.

Atribuindo-se um mesmo critério no domínio dos Decretos Leis Regionais – por força de uma lei orgânica emanada pela Assembleia da República, de acordo com o disposto no artigo 227º n.º 1º alíneas i) e j) , atendendo aos termos do artigo 232º n.º 1º, ambos da CRP - uma vez que se instituí um domínio de competência legislativa sobre os órgãos das regiões autónomas,

⁷⁰ O princípio da reserva de lei. Deste princípio se instituí um sentido de prioridade da A.R. ao tratamento de certas matérias em absoluto (cf. aquelas distinguidas no artigo 164º da CRP) ou relativas (matérias que podem ser delegadas para o Governo mediante prévia autorização da AR. em conformidade com os termos do artigo 165º da CRP). É garantia do princípio de reserva de lei que as matérias relativas às restrições aos direitos liberdades e garantias são da exclusiva competência da A.R. salvo autorização ao governo.

⁷¹ O da prevalência de lei. Que se reconduz ao princípio da hierarquia das leis, ao abrigo do qual a lei deliberada e aprovada pelo parlamento é de valor superior e preferencial a aquelas relativas a actos de administração. Resulta, portanto, a proibição à administração de actos contrários à lei. “ Consagrando o artigo 266º da CRP uma subordinação da administração à lei através da submissão normativa e regulamentar dos actos (administrativos) à lei”.

⁷² Resultando ser que à fase de lançamento recai a verdadeira função decisória de carácter geral relativas ao financiamento da despesa pública, reservando-se aí enquanto normas gerais estas, cabendo assim estarem na essencialidade dentro do âmbito do artigo 165º n.º 1º o), os procedimentos essenciais que vão ter consequências directas na quantificação da obrigação tributária - o âmbito da sua incidência estrutural que usualmente obtida por intermédio através de um balizamento estatuído para uma posterior aplicação por decreto executivo por ex. do ministro das finanças.- Portanto é do princípio da legalidade que se consagra que, em princípio, os actos relativos à liquidação e cobrança estarão por conta da administração tributária. Resultando que a ninguém cabe a obrigação de pagar impostos que não tenham sido não só criados como também liquidados e cobrados nos termos da Constituição.

expandindo-se sobre eles a competência de criar e regular impostos aí vigentes, por via de uma definição da respectiva incidência, a taxa, a liquidação, a cobrança, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, nos termos da presente lei, e pelo poder de adaptar os impostos de âmbito nacional às especificidades regionais, em matéria de incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes, dentro dos limites fixados na lei naquilo que a matéria tributária diga respeito, cf. artigo 55º da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 02 de setembro (Lei das finanças das regiões autónomas).

Poder-se-á afirmar que o artigo 103º da CRP n.º 2. determina um corpo normativo sobre o auspício estrito de Lei da Assembleia da República; e o n.º 3 do mesmo artigo estabelece o corpo de matérias passíveis de serem cobertas por Decreto-Lei, ao abrigo de autorização da parlamentar “Em suma o governo só pode editar, num tal domínio fiscal, decretos – lei (parlamentarmente) autorizados”. Dispondo-se portanto aquelas Leis reguladoras do domínio da actividade administrativa do Estado e respectivo núcleo essencial garantístico dos particulares enquanto “matérias reservadas”, e àquilo que se refira à actividade administrativa material tributária - e não à função legislativa tributária. Compreenderem-se sobre este domínio as duas principais leis, observadas em função do seu conteúdo garantístico, a Lei Geral Tributária (LGT)⁷³: lei tributária que contém o principal complexo normativo regulador da actividade administrativa tributária; e o Código do Processo e do Procedimento Tributário (CPPT), bem como o regime especial referente à acção inspectiva tributária o (RCPIT). Estando, no entanto, todos eles subordinados ao princípio geral da subordinação do Estado ao imperativo da legalidade cf. artigo 266º da CRP, enquanto princípio da “Legalidade administrativa”, em especial.

Por outro lado, o regulamento que, como tão bem sublinha Galvão Telles, “se pode chamar de lei, mas só no sentido material, visto não obedecer aos requisitos que integram o conceito de Lei formal”⁷⁴, que constituindo-se como o acto emanado no exercício da actividade administrativa por um qualquer seu órgão com autoridade sobre a matéria da sua competência

⁷³ A LGT: enquanto complexo normativo é a principal lei reguladora da actividade administrativa tributária e respectiva relação com o contribuinte, está sob o domínio desta lei a definição das entidades competentes para a liquidação e cobrança; Os princípios estruturais do sistema fiscal; como ainda estabelece e desenvolve princípios gerais sobre benefícios fiscais, sem prejuízo do estipulado em legislação própria (cf. Estatutos dos Benefícios Fiscais).

⁷⁴ TELLES, Inocêncio Galvão – *Introdução ao Estudo do Direito*, Vol. I. 11ª ed. Coimbra: Coimbra Editora 2010.

é, por princípio, fonte de intervenção em razão tributária; sempre que desta matéria verse em sentido externo (pois que o regulamento tem uma dupla finalidade, interna quando incide apenas sobre os agentes administrativos dentro das suas funções e disciplina hierárquica; e externa quando vincula particulares às disposições emanadas por ordem administrativa,) obrigando assim também os particulares no âmbito dos poderes executivos conferidos à administração por Lei, desde que não intervenham - de acordo ao critério “da legalidade tributária” já acima exposto - nos elementos essenciais do imposto. Exemplos desta categoria são os Decretos Regulamentares do Governo; Decretos Regulamentares Regionais, os Regulamentos das Autarquias, as Resoluções do Conselho de Ministros; e as Portarias, imposições de vontade estas que sempre que se requeira possam assumir um domínio de intervenção imediata dentro do campo de acção do contribuinte. A título de exemplo veja-se a Portaria n.º 1011/2009 de 8 de setembro emitida pelo Ministério das Finanças e da Administração Pública, que aprova o código de contas já com as novas disposições referentes ao Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Por outro lado, a nível dos regulamentos internos, estes que usualmente assumem a forma de despachos, circulares ou ofícios - ainda que não se determinem como imposições de vontade vinculativas sobre o domínio de acção dos particulares - o seu conhecimento não deixa de gerar uma vantagem, uma vez que viabiliza uma noção mais exacta não só do funcionamento interno de dado órgão ou departamento⁷⁵, permitindo uma maior consolidação sobre a situação jurídica em que o interesse do particular se veja envolvido, como ainda também da conformação de certas metodologias de avaliação quantitativa⁷⁶ ou qualitativa que possam derivar em interesses particulares podendo assim ser sempre invocados a favor deste. Sobre esta matéria interessa sempre a garantia prevista no artigo 68º - A, da LGT que dispõe “a Administração Tributária estar vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, independentemente da sua forma de comunicação, desde que visem a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias”. Contudo, interessará que em termos concretos e imediatos apenas os regulamentos (chamados) externos se impõem como fonte directa de direito fiscal, consagrando porém o respeito fundamental por aquilo que se refira ao princípio da legalidade, e a uma sujeição normativa apenas a liquidação e cobrança, substituição tributária, e obrigações acessórias, como se pode observar

⁷⁵ Veja-se a Circular 13, de 08/07/1999 - Direcção de Serviços de Justiça Tributária, em que se dispõe da regulação do Princípio da participação, dos termos Lei Geral Tributária - artigo 60º, face a nova dinâmica realizada pela inserção activa do contribuinte enquanto personalidade activa na relação tributária.

⁷⁶ Por a Carta Circular n.º CC/2020/00000066, do Banco de Portugal, dos períodos de manutenção de reservas mínimas para o ano de 2021 a que as instituições sujeitas a reservas mínimas estão sujeitas em Portugal.

nos Decretos Regulamentares n.º 25/2009, de 14 de setembro e n.º 4/2015 de 22 de abril, que estabelece um regime específico sobre as depreciações e amortizações para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC).

2.3 AS GARANTIAS DO CONTRIBUINTE

Conforme se tem vindo a constatar e como tradicionalmente interpretado, a temática das garantias do contribuinte estrutura-se por uma contemplação do princípio da legalidade enquanto condição material garantística. Porquanto que a ideia de tributação contemporânea assente a sua génese num ideal de auto consentimento enquanto condição fundamental de uma materialização do princípio de autonomia privada para a concretização daquilo que determinarmos como imposto; na medida em que a ideia de Estado Moderno trará sempre à colação a sua função de elemento consagrador da delimitação de um perímetro determinado pelos direitos fundamentais consagrados à protecção do indivíduo que se impõe como um dos elementos realizadores da efectividade de um Estado de Direito⁷⁷, ainda que tal nem sempre assim tenha ocorrido. Desde logo porque a concepção retrógrada de imposto acentuava uma classificação puramente administrativista em que o núcleo de garantias do sujeito passivo se limitava à obrigação de pagar – esta obrigação usualmente determinada em forma de regulamento - embora, posteriormente, já no Séc. XX se proclamava a existência de um núcleo da garantias adjectivas-processuais, uma vez que o imposto na forma de tributo era realizado enquanto uma operação determinada ao preenchimento de lacunas financeiras na bolsa do soberano, e essencialmente eram instruídos, ainda que por via pessoalizada, sobre determinações de cariz puramente patrimonial (e portanto independentes de um reconhecimento da capacidade individual). Em Portugal, foi com a reforma DE TEIXEIRA RIBEIRO (1960) que “Assente na ideia de que o sistema fiscal devia atingir rendimentos reais e não rendimentos normais”⁷⁸, que com base nos princípios da legalidade – afim de

⁷⁷ Conceito jurídico de Estado não apenas enquanto entidade participativa e representativa da população de um dado território e portanto, constitutivo de uma concepção de independência territorial endógena à ordem jurídica. Mas antes o Estado enquanto entidade com personalidade jurídica estrita sujeita a direitos e deveres determinados, e que subalterna a um ordenamento jurídico positivo.

⁷⁸ ‘Os Rendimentos normais’ era esta a designação formal para a garantia de receitas “previamente fixáveis” para a AF, uma vez que estas não dependeriam das oscilações conjunturais nem dos resultados da actividade produtiva, mas sim de critérios de normalidade estabelecidos pela administração que resultavam numa hipotética base de tangibilidade.

condicionar a panóplia de Impostos directos sobre o rendimento⁷⁹ - se urgiu consagrar um reforço das garantias do contribuinte⁸⁰. Foi com a chamada reforma da República⁸¹, realizada no início da década de vinte do séc. XX (por via da introdução no sistema fiscal da lei 1368 de 21 setembro de 1922), que se estabeleceu primeiramente uma certa dimensão de garantias de liberdades individuais, nomeadamente através da introdução do método declarativo⁸², e por uma concepção estrutural determinada pelos princípios da igualdade e da justiça retributiva. Assim, se é através destas reformas que se dá o início à conceptualização do sistema em que ao cidadão lhe é garantido cada vez uma maior participação assente em princípios de justiça fiscal, é com a CRP de 1976 que se consagra o núcleo central de garantias dos contribuintes. Consagrando-se os direitos do contribuinte (não só enquanto cidadão participativo, mas também enquanto cidadão livre e contestatário) perspectivados sob diversos planos, instituindo-se aí uma dimensão formal e material, estabelecendo-se, por conseguinte, o princípio da legalidade, a Constituição como a primeira garantia dos contribuintes em razão de matéria fiscal. Pois que se a legitimidade da acção estatal se impõe enquanto consequência de um princípio de necessidade da preponderância do bem comum, impende, porém, sobre este princípio a máxima de que, não se tratará nunca de uma restrição de liberdades e, portanto, de direitos, mas antes de uma frustração de privilégios exacerbados em nome de um princípio de igualdade existencial – em que se fundamentará a acção do Estado. Acção que se determinada por uma prossecução do interesse publico⁸³, esta é

⁷⁹ Abandonou-se a tributação do rendimento real, anteriormente utilizada, e optou-se pela tributação do rendimento normal. Apesar de algumas vantagens da tributação do rendimento normal (nomeadamente de âmbito funcional), convém também referir os inegáveis inconvenientes, como sejam, a arbitrariedade na sua avaliação, a insensibilidade à conjuntura económica. A arbitrariedade resulta do facto do cálculo do rendimento normal se basear em critérios gerais definidos pela lei não atendendo ao rendimento do contribuinte, provocando graves distorções e consequentes injustiças. O rendimento global calculava-se através da soma dos rendimentos sujeitos aos impostos parcelares, igualmente normais, pelo que o rendimento global determinado a cada contribuinte raramente se aproximava do seu rendimento real. Este tipo de tributação funcionou como um estímulo para as empresas mais dinâmicas. Se uma empresa auferisse rendimentos inferiores aos normais a respectiva gestão era penalizada uma vez que a empresa pagava impostos sobre rendimentos superiores aos que efectivamente obtinha. Duas sociedades ou indivíduos com um rendimento real idêntico podiam suportar cargas fiscais bastante diferentes pelo simples facto de terem sido diferentes os factores considerados na determinação do rendimento tributável normal.

⁸⁰ A reforma de “TEIXEIRA RIBEIRO” (1960) visava limitações ao arbítrio e à discricionariedade existentes por força das leis anteriores - nomeadamente a “Lei n.º 16731 de 13 abril”, que ficou conhecida como 1ª Reforma de Salazar que criou uma variedade de Impostos directos sobre o rendimento⁸⁰ com uma base tributária assente numa capacidade potencial.

⁸¹ Porém, à época, uma vez que as estruturas orgânicas não estavam preparadas para receberem um sistema evoluído, em que o contribuinte era chamado a participar por via de declaração de rendimentos no acto tributário, a reforma traduziu-se num falhanço.

⁸² A base de incidência tributária era a declaração de rendimentos que se queria global.

⁸³ tendo em atenção que o princípio inerente ao Estado moderno será o de que (...) são os governantes que ficam dependentes da vontade dos governados, uma vez que é no interesse estrito destes que se deve governar (...) por um princípio de participação democrática dos cidadãos mormente por via de um processo eleitoral. Processo este

constituída em concordância pelos princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários, cf. os termos do artigo 55º da LGT, o que significa ser o procedimento administrativo a concretização material do princípio da legalidade tributária. Princípio este que, como já referido acima, não se coaduna apenas com as regras internas vinculativas ao dever de prossecução do interesse público conformadas à sua eficácia plena, mas antes por uma composição garantística do interesse do contribuinte, conforme Diogo Leite Campos afirma: “a decisão administrativa é hoje produto (sustentado, condicionado e moldado) de um procedimento, e não apenas da revelação externa de uma vontade formada no âmbito interno da administração”⁸⁴. O interesse do contribuinte manifesta-se e evidencia-se através do princípio de respeito da boa-fé por uma anuência de um princípio “quase pleno” de colaboração, actualmente já tão expandido, que inclui a acção do contribuinte como componente efectiva do próprio procedimento; condição esta materializada essencialmente pela valoração da liberdade de acção deste adentro do campo das obrigações acessórias.

Portanto impõe circunscrever-se a liberdade nestes termos enquanto o espaço permitido de arbitrariedade concedido a todo o ente jurídico sem que da sua realização interfira no domínio jurídico de outrem sem que exista um consentimento prévio daquele. Ainda que estejam os governantes dependentes da vontade dos governados, e é no estrito interesse destes que se deva governar, raramente a vontade geral é a vontade de todos - e a força pública é sempre menor que a soma das forças particulares - nas competências do Estado se encontram o mínimo dos interesses comuns susceptível de reconhecimento pela generalidade dos cidadãos. Contudo interessará constatar - que ainda que se instituem como legítimas as diversas acções da Administração por via a efectivar a concretização da sua existência - de que à população do Estado ou seja “a quantidade dos elementos subjectivos particularizados vinculados a

legitimado e consolidado pela constância do poder individual do livre-arbítrio - Condição esta consubstanciadora duma plataforma de poder por (representação) Mandato, cf. artigo 10º n.º 1º da CRP - que conformada na pretensão natural cimentadora do respeito da Propriedade e, portanto, repercutora do princípio da Auto-organização Individual como forma de concretização do indivíduo enquanto cidadão e por isso mais do que indivíduo alvo de direitos, personalidade concretizadora de deveres e obrigações. Assim é que é entendimento desta parte estar o sentido de uma boa governação actualmente auferido pela capacidade que o governo tenha de garantir a liberdade dos seus cidadãos - determinando-se o tratamento da liberdade enquanto o espaço de livre acção reconhecido a cada sujeito.

⁸⁴ CAMPOS, Diogo; SOUTELINHO, Susana (2013). *Op. Cit.*

determinada ordem jurídica” lhe está sempre adstrita uma concepção garantística, por força dos direitos fundamentais. Direitos estes que ao cumprirem a função de defesa de direitos da pessoa humana ou seja ao instituírem um mínimo de liberdade por via da defesa da dignidade da pessoa humana, por via do domínio da sua cidadania, constituem-se enquanto um corpo efectivo sob uma dupla perspectiva:

2.3.1 O Plano jurídico objectivo

Em que constituem um corpo de normas de obstrução às ingerências dos poderes públicos na esfera individual constitucionalmente garantida, classificando-se neste plano em normas de competência negativa, determinando-se como inconstitucionais as normas que se sobrepujam, por conseguinte aos princípios deste domínio. Materializando este corpo de normas uma disciplina normativa antecipadamente fixada concretizadora da actividade procedimental, enquanto realidade efectiva da prossecução do interesse público aos princípios da constitucionalidade e da legalidade. Por via do respeito aos princípios da legalidade tributária - o que no domínio da legislação tributária se constitui que “A administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados” cf. artigo 55º da LGT - tornando juridicamente inválidas as decisões procedimentais conducentes à produção de um determinado resultado efectivo.

Na dupla perspectiva acima referida, ainda há que atender ao plano jurídico subjectivo:

2.3.2 O Plano jurídico subjectivo

Enquanto poder do livre exercício positivo dos direitos fundamentais (a liberdade positiva) e do cidadão, enquanto membro particular da população de, exigir a omissão de comportamentos dos poderes públicos, de forma a evitar agressões lesivas por parte dos mesmos sobre aqueles. Instituídas estas por uma certa e especial dimensão de garantias de liberdades individuais que no domínio fiscal se concretizam por via das garantias constitucionais; e por via das garantias adjectivas fiscais “via do conjunto de meios, instrumentos ou mecanismos criados, com o objectivo ou finalidade directa ou imediata de evitar ou sancionar a violação dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos particulares face à administração tributária”; bem como por via de um núcleo garantístico

mediato, de incidência subjectiva, consagrado nos direitos do contribuinte no procedimento fiscal, de onde se destacam os direitos à informação por via do “dever de informação”, (LGT, artigo 67º); o princípio da decisão da administração (LGT, artigo 56º), do contraditório (artigo 45º do CPPT) entre outros. Assim, sob uma perspectiva tradicional, dividindo-se o plano garantístico em três dimensões: a normativa constituída pelo domínio dos direitos fundamentais e concretizada pelo princípio da legalidade tributária; a funcional que constituída pelo domínio dos instrumentos postos ao dispor do cidadão e que concretizada no direito de acção e da tutela jurisdicional; e a “valorativa – material” que constituída por um conjunto de direitos subjectivos, concretizam o domínio específico de cidadania adentro da relação jurídica tributária enquanto corolário do subjectivo do procedimento tributário.

Por outro lado, constituindo uma perspectiva de índole pessoalista, podemos determinar o corpo garantístico enquanto direccionado por três dimensões: Extensiva, Preventiva, Reactiva. Sendo a Extensiva onde se inclui o corpo de garantias transversais, e portanto constituídas essencialmente por aquelas que adstritas ao princípio da legalidade e a todo o tempo passíveis de nulidade; as Preventivas enquanto o corpo imbuído de um teor normativo material consagrador de direitos subjectivos adentro do procedimento fiscal cujo o seu não respeito viciam o acto tributário porém por via do regime da anulabilidade; e por fim, o corpo de garantias reactivas, onde se inserem aquelas adstritas a um direito de acção administrativa e judicial que consubstancializa por conseguinte o direito da tutela efectiva.

2.3.3 O critério da liberdade funcional

Enquanto condição normativa estabelece-se não só porque no Ocidente “a superação da soberania monárquica pela soberania nacional conduziu a este princípio”⁸⁵, mas essencialmente porque o princípio da representatividade hoje tão amplamente constituído mais do que reconhecido, tem na sua base um princípio da colectividade em que o todo é uma expressão do “*uno*” e, conseqüentemente, as finalidades inerentes ao Estado nada mais são do que aquelas que incidem sobre o próprio sujeito⁸⁶, constituindo-se assim como vínculo

⁸⁵ Sobre o assunto vide. MACHADO, Jónatas; COSTA, Paulo Nogueira da – *Curso de Direito Tributário*. 2ª ed. Coimbra: Coimbra Editora 2012. Pág23.

⁸⁶ Formalizando-se assim o elemento primário do princípio do colectivo por um princípio elementar adstrito ao pilar “do comum”, naquilo que Rousseau no seu estilo esteticamente sofisticado determinou como (...) *aquilo que há de comum nesses diferentes interesses*(...).Vide. ROUSSEAU, Jean-Jacques – *O Contrato Social*. Trad. Manuel João Pires. Lisboa: Circulo de Leitores, 2012. Pág73.

de repercussão, no particular aquilo que se componha como imposição sobre o colectivo. Daí que se institua no princípio de auto – tributação o fundamento do dever do ónus das obrigações fiscais derivadas do sentido de um auto estabelecimento da obrigação em causa enquanto efectivação da responsabilidade pessoal de todos e de cada um.

2.4 DA RELAÇÃO JURÍDICA EM CAUSA

Assim é que no domínio do termo, a relação jurídica é entendida como aquele vínculo relacional constituído entre sujeitos por forma a dar corpo à constituição de efeitos jurídicos. Vínculo este estabelecido quer por vontade própria (convencionada) entre os sujeitos principais relacionais, quer por determinação legal – sendo esta “imposição instituída” por uma conjugação de interesses de razão pública - segundo Carvalho Fernandes esta relação será disciplinada pelo Direito. De acordo com a nossa formulação e entendimento, meramente referiremos da relação jurídica como o processo constituído como objecto de conformação pelo direito e ao que nos interessa o direito fiscal. Decorre que, se por princípio, a relação jurídica tributária se interpõe como o processo produtor de efeitos jurídicos, estabelecendo estes efeitos como a sua finalidade (essencial) - a captação daquela receita tida como de interesse público - por outro lado tal relação não existe só por si, mas antes por uma coexistência com outros elementos que deriva numa teia de interligações por fim a constituir a sua autonomia natural de ordenamento, i.e. enquanto processo específico a uma dada realidade. Por esse motivo, interessa desde já analisar a relação jurídica fiscal, enquanto concepção estritamente jurídica estabelece um dos pilares essenciais da autonomização do direito fiscal (juntamente com os seus princípios, metodologias, comandos e instrumentos específicos) - enquanto realidade mista administrativa e enquanto uma especialidade adstrita a um ramo jurídico específico, uma vez que os elementos jurídicos a si associados confluem-se - não só por via de uma natureza essencialmente administrativa (desde logo a natureza legal e não convencional da própria relação jurídica fiscal), que se conformada de uma qualificação constitucional no seu todo, é no entanto enformada também por um conteúdo civil.

2.4.1 A Relação Jurídica Fiscal. Elementos essenciais

A relação jurídica é classicamente composta pelo sujeito, objecto, facto e garantia como elementos essenciais característicos da relação, no domínio da relação fiscal esta existe

enquanto relação intimamente determinista, dada a natureza dos seus elementos primordiais, ou seja, dado “sujeito” e “facto” derivarem em toda a sua dimensão de uma qualificação objectivamente composta ainda que sobre cada elemento. Esta dimensão estará ligada a uma função específica de conteúdo material fiscal determinada em função da posição e lugar do respectivo elemento na relação, esta constitui-se mais do que sobre a mera vontade individual das partes envolvidas, como é próprio de uma natureza especificamente jurídico – civil, constitui-se pela determinação que é obtida por força da qualificação pré-ordenada, que é visivelmente confluyente a uma dada e específica finalidade. Finalidade esta que considerada enquanto objecto da relação tem como pressuposto essencial inerente à sua composição, enquanto elemento da relação jurídica, uma específica “susceptibilidade de cumprimento”⁸⁷, uma vez que se extrapola sobre realização e cumprimento da obrigação um elemento primordial de qualificação jurídica inigualável, que no fundo recai na essência do conteúdo obrigacional que é o da susceptibilidade de realização. Pois que, por princípio na relação jurídico-civil este vínculo relacional estabelece-se por via de uma dimensão judicial-executório quando da relação obrigacional surgem consequências jurídicas por incumprimento da parte obrigada, ou seja é razoavelmente concedido às entidades competentes que se dignem a formalizar a realização da expectativa previamente contratualizada ou um seu complemento legal em conformidade com a determinação prévia das partes; importa aqui ressaltar que o fim concreto de qualquer sancionamento jurídico é sobre o dever do cumprimento da obrigação - ou seja o dever de omissão de qualquer acto ou conduta contrária ao negócio acordado. Nisto consiste a essência do conceito de boa-fé contratual- o dever de não provocar qualquer prejuízo a qualquer uma contraparte ou, caso tal aconteça, o de procurar indemnizar rapidamente a falta. No domínio fiscal, esta questão assume contornos complexos, uma vez que no âmbito da relação jurídica fiscal esta constância do cumprimento obrigacional da relação rege-se não por uma susceptibilidade, mas antes por mera presunção - ainda que inicialmente – do que poderia resultar num teor ou conteúdo autoritário sobre a obrigação do cumprimento, (na medida em que a actividade

⁸⁷ Da matéria assente por via de relações humanas - ainda que instituídas por representação numa entidade pública - quando modelada por princípios de direito privado implica como consequência uma eficácia de conteúdo jurídico. Esta plasmada por força do direito de sentido coactivo sobre o incumprimento dos deveres rotulados como convencionados, é determinada essencialmente sobre o património vinculado aos sujeitos intervenientes como determinação legal privativa de condutas individuais, uma vez ser doutrinalmente aceite que a função do património, na relação jurídica, consiste em servir de garantia comum dos credores do seu titular. Porém mais do que por uma determinação jurídica de carácter legalista, a eficácia primordial constituída pelo direito é o cumprimento primitivamente procurado ou instituído ou a forma de compensação mais adequada à satisfação das necessidades impostas. Assim é que se determina o sentido especificamente material da obrigação na relação tributária enquanto um sentido assente numa categórica presunção.

administrativa fiscal é constituída face a essa mesma presunção de um privilégio de execução prévia ao longo de toda a relação jurídica tributária). Contudo, é por força do elemento material da capacidade contributiva que se compõe o elemento subjectivo conformador da realização obrigacional, enquanto composição normativa concretizadora da reserva da associação da titularidade de pessoas (singular ou colectivas) ao elemento objectivo consagrado como alvo da acção tributária, que posteriormente, e devidamente estruturados, se impõem na determinação do contribuinte enquanto personalidade “presumivelmente susceptível” de cumprimento obrigacional. Apenas perante a constatação destes pressupostos se poderá consubstanciar e avaliar da existência de um facto tributario “*in concreto*”, cf. n.º 1º do artigo 4º da LGT, (Pressupostos dos tributos) “Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património”. Uma vez analisada a determinação do sujeito passivo na composição da obrigação tributária, resta ainda determinar da sua integração no procedimento tributário, uma vez que sujeito passivo é composto não só por uma capacidade de sujeição obrigacional - enquanto elemento da relação “*jurídica stricto sensu*” - mas antes por uma condição participativa, porquanto se partindo de uma concepção formal de sujeito da relação jurídica tributária na sua plenitude; isto porque enquanto sujeito contribuinte este é determinado não só por factores endógenos à relação jurídica (enquanto um critério de justiça formalizada na obrigação da sujeição ao princípio da legalidade procedimental) mas acima de tudo por factores exógenos (determinantes à sua qualidade de contribuinte, por ex. aqueles que em resultado de um critério assente “no sacrifício económico suportado pelo cidadão”, seja em função do agregado familiar em sede de IRS, seja pela existência de Perdas por imparidade em créditos, cf. artigos 36º e 41º do CIRC), ao fundamento da sua formação e constituição de uma função específica consagradora da liberdade enquanto critério funcional, i.e. da validação de uma capacidade do sujeito passivo ser ele próprio não só a declarar-se, como obrigado tributário, mas ser o próprio a ter a primazia na definição inicial do grau de obrigação por força de um critério de responsabilidade circunscrito ao seu domínio de acção ou espaço de livre actuação.

2.4.1.1 A Obrigação Fiscal

Desta forma, poderemos afluir da existência da obrigação tributária enquanto acto normativo i.e. constituído e, assim elemento conexo inerente ao procedimento fiscal, ou seja ao “*modus actuandi*” da administração tributária; como por outro lado assistir-se da obrigação enquanto

“facto tributário” ou facto gerador, porquanto figura observável adentro do domínio de acção estrito do sujeito passivo e assim consignado, desta forma, a uma concepção de liberdade instituída, e por isso assente num conteúdo garantístico determinador da posição do sujeito passivo enquanto elemento constitutivo da relação jurídica tributária.

Constrói-se este modelo de dissertação sobre uma base existencial assente no conceito de liberdade enquanto fundamento essencial do elemento subjectivo na realidade jurídica e, em especial, jurídico-tributária. Naquilo que toca à relação jurídica fiscal, os sujeitos, enquanto figuras paritárias nesta relação, são tidos e achados como as personalidades jurídicas que observadas ou observáveis sob variadas vertentes, em relação ao objecto jurídico (o acto funcional, o imposto) concebido à relação tributária, i.e à obrigação constituída que enquanto realidade jurídica que é comporta na sua acepção duas vertentes essenciais na qualidade de componente da relação jurídica. Assim é que a obrigação fiscal deve ser entendida enquanto uma acção constituída por uma componente objectiva (fundamentada por um princípio de interesse colectivo) sendo condicionada na sua dinâmica por elementos todos eles instruídos à uma constituição do acto funcional que é o imposto, através de uma dimensão legislativa. Funcionalmente realizada por via de uma sequencia normativa determinado por um princípio da legalidade constitutiva do procedimento fiscal (sequência formal de actos conducentes a uma dada e específica finalidade que é a realização da receita), resultando em que a composição dos elementos estruturantes do Imposto comporta mais do que os elementos subjectivos que envolvem, comporta uma natureza conceptual (o imposto enquanto figura) na estrutura tributária, daí que enquanto concepção formal, o acto funcional de arrecadação de receitas do Estado personificado na figura do imposto, quanto à sua forma, é fundamentado tendo em conta realidades distintas que resultam nos vários tipos de incidências, quer sobre o Património, sobre Pessoas (Singulares ou Colectivas), sobre rendimentos, sobre transmissões – patrimoniais, de capitais, de bens, de serviços ou mesmo mercadoria - quer sobre especialidades que comportem realidades estranhas à condição usual de cidadania mas que mais se imponham como condicionalismos de actividades especiais, como são os impostos especiais de consumo (IEC’s). Por outro lado, observa-se na composição formal do facto tributário, uma determinação da sua extinção Formal⁸⁸, enquanto critério teológico - ou seja

⁸⁸ Para a distinção destas fases houve que se ter em conta os princípios normativos de regulação formal e material, uma vez que aos primeiros correspondem via de norma o conjunto de normas destinadas a efectuar a regulamentação da atribuição e definição da Obrigação Tributária (lançamento, liquidação e cobrança) ao que à regulação material se impõe como o conjunto de normas disciplinadoras da obrigação tributária. O Lançamento,

até ao pagamento do imposto pelo contribuinte, exemplo desta determinante finalística aqui apontada é a estatuição do artigo 10º da Lei Geral Tributária que dispõe “o carácter ilícito da obtenção de rendimentos ou da aquisição, titularidade ou transmissão dos bens não obsta à sua tributação sempre que esses actos preencham os pressupostos das normas de incidência aplicáveis”.

Assim sendo, independente do domínio colectivo a que o acto funcional a que a obrigação tributária está subjacente, impera sempre sob a sua constituição duas acepções: a objectiva que em termos de dinâmica do imposto se consagra pelo procedimento tributário e o respeito pelas suas normas consagradoras, e a subjectiva enquanto consagração do elemento utilitarista inerente ao domínio de acção pessoal a que o tributo incide.

2.4.1.2 Dos sujeitos

Assim é que no que toca a relação jurídica fiscal, por princípio, os sujeitos são personalidades jurídicas observadas em relação ao objecto (o acto funcional) afecto à relação tributária, ou seja à obrigação; estes compõem uma dimensão estática sejam eles sujeitos activos ou passivos na relação legalmente constituída. Determinar-se-á como fundamento deste trabalho

esta fase corresponde à fase em que se identificam as pessoas obrigadas ao pagamento do encargo, assim como se determina e se identifica a matéria colectável para a atribuição da respectiva taxa. Porém, esta é determinada por uma sequência de passos necessários ao seu apuramento assim: a) Apuramento do rendimento líquido, feito através da subtracção ao rendimento bruto (ilíquido), das deduções específicas atribuídas a cada categoria; dentro do princípio da livre iniciativa declarativa presumindo-se verdadeira a declaração do contribuinte. Porém, à administração fiscal reserva-se o direito de apuramento indirecto⁸⁸ via avaliação indirecta. No entanto, via de regra é o próprio contribuinte quem inicia a fase de liquidação (autoliquidação) via declaração tributária-facultativa ou obrigatória como no IRC- seja por formalidade directa, seja por formalidade indirecta quando por ex. mediante cadastramento administrativo. A Liquidação. Após a determinação da matéria colectável inicia-se a fase de liquidação com o apuramento do rendimento tributável (via aplicação da taxa tributária correspondente), atribui-se quando necessário as deduções à colecta e a determinação do montante da obrigação fiscal. Apuramento do rendimento líquido global. Obtém-se via englobamento dos rendimentos das diversas categorias através da soma dos diversos rendimentos líquidos (para efeitos de IRS, IVA) . A Cobrança. Esta corresponde ao conjunto de formalidades para que o imposto entre nos cofres do Estado. É a fase do pagamento do imposto e que pode assumir duas vias de pagamento: por via voluntária ou por via de cobrança coerciva, esta última realizada nos termos do processo de execução fiscal e findo o prazo fiscal legal; por outro lado o pagamento voluntário é aquele que ocorre dentro do prazo estabelecido nas leis tributárias. É determinante ao método de cobrança voluntária que esta se realize tendo em conta as seguintes formas: por retenção da fonte seja por via directa por atribuição do titular da Obrigação Tributária, ou seja o contribuinte (directamente), ou se por via indirecta por substituição através de outro responsável com especial relação com ele contribuinte, por ex. a retenção na fonte do IRS por parte da entidade patronal que representa um Pagamento por conta, porém; os Pagamentos por conta enquanto entregas pecuniárias antecipadas (ao período civil) efectuadas pelos sujeitos passivos no período de formação do factio tributário vão para além de meras retenções na fonte, uma vez que também se aplicam a outros rendimentos, nomeadamente empresariais, como forma de aproximação do momento da cobrança ao da percepção do rendimento.

o substrato humano, dado ser o direito uma concepção científica formulada em razão dos interesses humanos e, conseqüentemente, garante a sua primazia enquanto ordem ou ciência nas pessoas, estas os sujeitos de direito segundo uma estrutura positivista, encontram-se subdivididas em pessoas singulares ou colectivas, de acordo com a sua natureza: se pessoal, se orgânica. Interessará afirmar que estas serão sempre distinguidas como o “real” centro de imputação de poderes (direitos e garantias) e vinculações (obrigações e deveres) ao longo de toda a relação jurídica tributária. As pessoas são aqui consideradas enquanto concepção geral e abstracta (e não em concreto, cf. artigo 12º da CRP), i.e. enquanto sujeitos relacionais – imbuídos e autonomizados em virtude dos seus atributos próprios inerentes à sua identidade jurídica, em especial da personalidade e capacidade de gozo - e, assim, agentes de uma relação jurídica - determinando-se nesta como sujeitos titulares de direitos subjectivos⁸⁹ (sujeito activo) e sujeitos adstritos a obrigações (sujeitos activos), ainda que a relação jurídica tributária na sua vertente concreta se estipule muito para além desta correlação reflexiva dentre a dinâmica estabelecida entre direitos e obrigações dos sujeitos, uma vez que ao lado de uma vinculação ao Direito este enquadra sempre uma garantia⁹⁰. Concepção esta que, por outro lado, pode ser determinada por um duplo sentido, uma vez que representa “*in concreto*” uma forma de consolidação da adstrição ao dever de cumprimento, e “*in geral e abstracta*” dispondo-se como um mecanismo subjectivo de consolidação da autonomia individual. Porém, em termos de relação jurídica, a observação da pessoa só “*per si*” nada mais é que uma representação identitária da pessoalidade aí inerente, pois essa inerência é a substância de algo, de um quê, de um motor, de um devir, de uma razão daquilo que afinal se solidifica ou se há de compor em concreto dada a concepção jurídica e a forma material de “*in concreto*” a autonomizar. Tal é efectivado por via da determinação material do grau de responsabilidade abrangido pelo domínio dos direitos do sujeito, ou seja, através da sua esfera jurídica⁹¹ –

⁸⁹ Subjectivos, se partindo de uma perspectiva autónoma, geral e abstracta – de âmbito puramente normativo - pois que na realidade os direitos do sujeito activo na relação jurídica tributária, ainda que afirmem uma dimensão subjectiva, são na realidade direitos representativos de uma colectividade, sobrepondo-se, portanto, aí uma determinação puramente objectiva sobre a realização do Direito “*in facto*”.

⁹⁰ Garantias estas que sob uma dimensão institucional representam não mais que um reconhecimento geral da realidade individual proporcionalizada aos particulares em sede legal. Assim é que por via constitucional essencialmente, mas não só (veja-se os casos dos direitos de personalidade que inicialmente no ordenamento jurídico português se instituíam por via essencialmente civil) se atribuem força geral a uma concepção subjectiva do direito por validação de um interesse particular reconhecido quando incidente sobre determinadas realidades jurídicas, sejam elas incidentes sobre bens jurídicos primordiais, seja por uma realização de interesses reservados ao desenvolvimento de uma personalidade livre e autónoma, conformadora da viabilização de direitos incidentes sobre prestações sociais. Garantias estas que no âmbito constitucional estarão dentro da dimensão deformada pelo domínio dos direitos fundamentais.

⁹¹ Realidade jurídica tradicional esta, que, já actualmente, se vê contrapor-se a teoria do domínio de facto – e a sua conseqüente polémica por desvirtuar elementos fundamentais e essências inerentes à prova processual –

esta enquanto o domínio de actuação (de inteira liberdade) sobre a qual o sujeito tem determinados os seus direitos ou obrigações – posicionando-se agora a concepção “*in concreto*” da personalidade jurídica autónoma sobre a qual intervém o direito, e ao que daqui resulta o Direito Fiscal. Assim, acentuando-se que se a denominação identitária através da personalização do sujeito é o “*ground zero*”, o seu meio de actuação é o patamar primeiro da realização jurídica materialmente exequível sobre que incide a realidade efectiva do direito. Desta materialidade efectiva distinguimos dois domínios: o domínio patrimonial⁹² e o domínio não patrimonial, embora em termos direito fiscal se possa associar que o domínio não patrimonial não é uma realidade positivada dando origem a uma inexistência jurídica em sede de Direito fiscal, determinando-se a esfera jurídica do sujeito em sede fiscal como exclusivamente patrimonial. Ainda que a função que o património ocupa em sede de relação fiscal seja - diferentemente de qualquer outro ramo de direito – bidimensional uma vez que não só é matéria de incidência factual mas é, igualmente, determinado naquilo que é mais comum verificar-se: como elemento garantístico contratual.

2.4.1.3 A Responsabilidade relacional

Assim, em termos de individualização jurídica, o sujeito da relação apenas o é em pleno após a determinação material do seu domínio jurídico de actuação, ou seja da sua esfera jurídica enquanto elemento fulcral do seu domínio de responsabilidade. Expandindo este conceito de individualidade jurídica introduzimo-nos no conteúdo essencial da responsabilidade em direito civil, sinónimo do dever de uma pessoa não só em reparar o mal infligido, como também não lesar outrem em virtude dos actos por si determinados, cf. artigo 800º n.º1 do Código Civil. Assumindo portanto este regime um “carácter sancionatório” de aplicação geral a toda a civilística (e supletivamente a outros ramos), independentemente da assunção do conteúdo convencional ou legal. Assim, é nosso entendimento que a relação jurídica, e em especial a de índole fiscal, é acentuada na existência de uma realidade contraposta, sabendo

teoria esta que ainda que já comece a implantar o seu juízo em imensa jurisprudência ainda se apresenta sobre um altar de imensa problemática doutrinal. Contudo em sede fiscal (penal) começa já a ser distinguida a sua importância desde logo através do reconhecimento e implementação da figura do “beneficiário efectivo”. vfr, ainda a teoria do domínio de facto não só em “Claus Roxin”, mas também na variada jurisprudência portuguesa. Sobre o Assunto cf. ROXIN, Claus – *Problemas Fundamentais de Direito Penal*. 3ª ed. Lisboa: Editora Vega 2004.

⁹² Induzindo-se ser entendido o património como um domínio material tangível (bens) ou intangível (direitos) cuja qualidade essencial é ser traduzível em pecúnia, ou seja como nas palavras de Carvalho Fernandes “ser avaliado em dinheiro”. Sobre o assunto vide: FERNANDES, Luís Carvalho - *Teoria Geral do Direito Civil, Vol. I. Introdução; Pressupostos da Relação Jurídica*. 5º ed. Lisboa: Universidade Católica Editora 2009 pag.143 e ss.

por antecipação que a relação jurídica obrigacional se traduz num vínculo relacional privativo, e privativo não por ser um exclusivo dos sujeitos privados, uma vez que podem existir sujeitos públicos como parte da relação em causa e esta ainda ser de índole privada mas porque modelada por princípios de direito privado cuja consequência ao incumprimento dos deveres é, usualmente, convencionada e determinada pelo património vinculado aos sujeitos intervenientes mais do que por uma determinação legal privativa de condutas individuais. Interessa, por isso, distinguirmos a existência de uma relação obrigacional como aquela determinada entre: 1. Sujeitos obrigados; 2. À concretização de um dado Objecto comum; 3. Com base em pressupostos (contratuais) reconhecidamente válidos; 4. Susceptíveis de cumprimento ou indemnização...e esta existe porque se sabe ou se assume que o direito é um sistema regulador de relações sociais. Ainda que o direito não se implique nas relações sociais por mera imposição de forma à matéria das relações sociais concretas constituídas, em muitos casos este institui os fundamentos concretizadores de direitos ao formalizar “*a priori*” posições jurídicas como fundamentos gerais de possíveis regulações jurídicas, desde logo ao conferir a tutela de um interesse como direito em detrimento de outro interesse como o do “obrigado” ao dever.

2.4.1.4 O Teor Obrigacional

Uma vez que o seu teor obrigacional advém de uma determinação estritamente legal - a obrigação tributária - enquanto representativa da figura jurídica do imposto e ainda que se esta revista de um carácter geral e abstracto, em sentido amplo, tal como conforma a sua natureza formal e o seu fundamento constitucional; na realidade, e em sentido estrito, esta figura comporta elementos distintivos necessários à sua particularização, bem como enquanto instrumento exequível com vista à sua realização prática e objectiva. “Assim é que da perspectiva jurídica se atribui determinada forma à relação instituída forma esta instituída tendo em contudo em conta não só os efeitos legais pretendidos á realização de dada pretensão - o negócio entre as partes - mas antes por se adstringir dos fundamentos concretizadores de possíveis regulações jurídicas, determinando-se ai uma concepção legalista, desde logo ao conferir como forma originária essencial a tutela de um interesse como direito em detrimento de outro interesse o do ‘obrigado’ ao dever”⁹³. Assim é que neste sentido, i.e, na qualidade de um objecto visado à realização da arrecadação de receitas, a

⁹³ NABAIS, José Casalta (2010). *Op. Cit.*

obrigação tributária determina-se enquanto aquela realidade (material) existente, que se consubstancializa por via de elementos adstritos à ciência jurídica a uma dada determinação legal. A obrigação tributária, enquanto facto existencial, está assim vinculada a uma específica acção e procedimento como constante da sua própria concretização. Acção desenvolvida sob o domínio do detentor do direito subjectivo – o sujeito activo - determinado pelo procedimento fiscal e, por conseguinte, sujeita à observância de um princípio da legalidade tributária. Acção que sempre que concretizada sob o domínio do sujeito passivo está adstrita a uma realização de “liberdade mínima” na concretização do facto, cf. artigo. 6º n.º 1º da LGT em que se prevê que “A tributação directa tem em conta: a necessidade de a pessoa singular e o agregado familiar a que pertença disporem de rendimentos e bens necessários a uma existência digna”. Convém realçar que a relação jurídica fiscal, enquanto complemento normativo da actividade administrativa fiscal, assenta num conteúdo relacional estabelecido entre os sujeitos da relação, o sujeito activo (Credor – Estado) submetido ao princípio da legalidade tributária; e os diferentes sujeitos da relação que compõem o lado passivo nos termos do artigo 18º da LGT⁹⁴, submetidos a uma obrigação de cumprimento, sempre que estejam preenchidos os pressupostos necessários à existência do facto (tributário), uma vez que de acordo ao artigo 36º n.º 1º da LGT “A relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário”. Contudo, interessa realçar que em virtude da dinâmica instituída sobre a própria relação estabelece-se um reconhecimento por força da intervenção legalmente reconhecida no procedimento a outras figuras, consagrando-se estas portanto como sujeitos dignos de legitimidade processual por força do disposto no CPPT, artigo 9º uma vez que “Têm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido”, constituindo-se estes, por esse motivo, em interessados no acesso à justiça tributária cf. artigo 9º da LGT.

⁹⁴ O artigo 18º da LGT dispõe (...)1 - O sujeito activo da relação tributária é a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer directamente quer através de representante; 2 - Quando o sujeito activo da relação tributária não for o Estado, todos os documentos emitidos pela administração tributária mencionarão a denominação do sujeito activo; 3 - O sujeito passivo é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável.4 - Não é sujeito passivo quem: a) Suporte o encargo do imposto por repercussão legal, sem prejuízo do direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias; (Redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31/12);b) Deva prestar informações sobre assuntos tributários de terceiros, exhibir documentos, emitir laudo em processo administrativo ou judicial ou permitir o acesso a imóveis ou locais de trabalho(...).

2.4.1.5 Do facto jurídico

Por outro lado, o facto jurídico é especificamente fiscal e, por isso, autónomo e exclusivo a esta relação; não apenas por se concluir por um sentido determinado, mas antes por produzir efeitos especificamente fiscais. No âmbito da relação jurídica tributária interessa o facto jurídico enquanto elemento constitutivo da relação fiscal, ou seja enquanto pressuposto de facto obrigacional, por outras palavras, o facto gerador na qualidade de um “aquilo”, que em matéria obrigacional tributária se designará como “do Facto Tributário” por ter na sua “existência” ou prática a constituição de efeitos jurídicos delimitativos à existência de uma relação tributária. Assim, como elemento constante da relação jurídica tributária aparece a figura do facto tributário, que ocorre num dado espaço e tempo determinado, dando origem a consequências tributárias, sejam estas de natureza constitutiva (LGT, artigo 36.º n.º 1º) modificativa (LGT, artigo 39º “da simulação), ou extintiva (LGT, artigo 40º; CPPT, artigos 84º e ss. - ex. o cumprimento da obrigação via pagamento voluntário). O facto tributário é o elemento jurídico da relação determinante ao estabelecimento de realizações efectivas e concretizadoras na relação jurídica tributária, o que quererá dizer na concretização de um resultado efectivo sobre a prestação pecuniária que representa o imposto. Pode-se afirmar que o facto jurídico é o dispositivo (natural ou voluntário)⁹⁵ que visa a produção de efeitos na ordem jurídica, sejam eles produtivos ou reactivos, uma vez que “é um acto voluntário – seja de posse, transmissão ou prestação (adstrito a uma realidade económica) - legalmente considerado como causador de efeitos tributários”⁹⁶, daí considerar-se que está na génese da relação jurídica tributária, conforme previsto na LGT artigo 36º n.º1º.

Assim, o facto tributário pode ser considerado um dispositivo normativo parametrizado por elementos específicos, visando a sua concretização material⁹⁷, estipulando-se assim o facto tributário, enquanto elemento da relação, como uma configuração estritamente administrativa.

⁹⁵ Facto natural quando determinado como consequência de efeitos causais e sendo voluntário quando consequência de uma intervenção por conduta humana, seja por acção seja por omissão. Ainda que existam factos naturais humanos, considerando que se dispõem como por iniciativa do homem (ainda que involuntária) - estes determinam efeitos jurídicos afectos a um princípio de necessidade estrita – são resultantes de leis naturais, estas que, embora intervenientes adentro do domínio de acção individual (morte, nascimento, incidentes, acidentes por reflexos instintivos), têm como consequência a produção de efeitos jurídicos “com a consequente responsabilidade civil”, conforme: CAETANO, Marcelo – *Manual de Direito Administrativo, Vol.I.* 10ª ed. Coimbra: Edições Almedina 2005.

⁹⁶ PEREIRA, Freitas. *Op. cit.*

⁹⁷ Desde logo por via das figuras da caducidade e prescrição enquanto elementos decorrentes do percurso do tempo como condicionalismos estruturais de ordem natural.

2.4.1.6 A relação, a dinâmica sujeito-objecto

Se à lei assiste a concretização de uma expressão geral tendencialmente homogénea graças à validação de realidades díspares, ainda que confluentes, “o objecto”⁹⁸ realiza a constituição heterogénea por consubstanciar uma dada expressão particular. Assim é que em termos de relação jurídica tributária se determina: o sujeito activo como aquele que afecta a um conteúdo normativo de competência tributária⁹⁹, (e como passivo sempre que em posição de elemento privado activo na prossecução do interesse público conforme actue em sede de obrigações acessórias, aliás situação jurídica cuja tendência é cada vez mais acentuada com o desenvolvimento da tradição fiscal para dentro do domínio participativo das liberdades individuais) nos actos desenvolvidos entre a Administração fiscal e contribuinte. Convém referir que os actos desenvolvidos entre a administração fiscal e os contribuintes quanto à sua natureza podem ser determinados pela:

⁹⁸ Analisando-se o conteúdo do objecto, pode-se ter o objecto imediato quando concretizado pela prestação material a ser realizada pelo contribuinte, substituto ou responsável; estaremos perante o mediato se consequência da existência dos deveres acessórios, sejam estes: de natureza pecuniária (juros compensatórios de mora, e outros mais que sobressaíam da lei); de natureza formal (escrita em dia, emissão das formalidades entre outras). Poderá falar-se de relação jurídica tributária em dois sentidos, cf. refere NABAIS, José Casalta (2010). Assim estamos perante a relação jurídica fiscal em sentido estrito, ou seja relação do imposto; e a relação jurídica fiscal ampla que inclui as diversas relações jurídicas acessórias compreendidas estas não só como as estabelecidas com a administração e o sujeito passivo concretizadoras da satisfação do dever ou direito, mas também aquelas que incluem a participação de terceiros (retenção de imposto, repercussão do imposto; direito de regresso dos responsáveis); uma vez que caberá ao objecto enquanto figura jurídica tributária a função de realizar o espaço de direitos e deveres concretizados ou a concretizar pelos sujeitos da relação por intermédio das respectivas prestações atribuídas ou atribuíveis sejam elas de conteúdo imediato ou mediato.

⁹⁹ Assim da matéria assente por via de relações humanas - ainda que instituídas por representação numa entidade pública - quando modelada por princípios de direito privado implica como consequência uma eficácia de conteúdo jurídico. Esta que plasmada por força do direito de sentido coactivo sobre o incumprimento dos deveres chamados convencionados, é determinada essencialmente sobre o património vinculado aos sujeitos intervenientes como determinação legal privativa de condutas individuais, uma vez que (...) é corrente na doutrina dizer-se que a função do património consiste em servir de garantia comum dos credores do seu titular (...). Porém, mais do que por uma determinação jurídica de carácter legalista, a eficácia primordial constituída será o cumprimento primitivamente procurado ou instituído, ou a forma de compensação mais adequada à satisfação das necessidades impostas. Assim é que se determina o sentido especificamente material da obrigação na relação tributária enquanto um sentido assente numa categórica presunção como princípio. No entanto, resta aludir dos pressupostos necessários à sua consolidação uma vez que há que lembrar que o “acto negocial” enquanto instrumento jurídico gerador de efeitos jurídicos – sejam eles constitutivos, modificativos, ou extintivos – terá que estar sujeito a uma valorização jurídica para a sua composição de instrumento exequível à produção de direito. Para a atribuição de uma valorização teremos que anuir da sua existência assim como da sua validade conforme ao direito, e desta operação se apura ou confirma da valorização do acto como susceptível ou não da produção de efeitos jurídicos. Note-se que pode resultar, contudo, uma valorização negativa sempre que sobre ele incidam situações conformadoras de deficiência de direito, ou seja posições conformadoras da não realização do direito, que resultem num desvalor do acto através da relevância das figuras da inexistência e invalidade do acto - constituindo-se, assim, a validade dos pressupostos entre a dimensão formal e a dimensão material; estabelecendo-se a conformidade da dimensão formal por força de um respeito aos princípios constitucional e legal; e a conformação com a dimensão material por via dos considerandos respectivos inerentes à relação jurídica tributária “*per si*”.

a) Capacidade Tributária normativa (cf. LGT, artigo 18º n.º 1º); na qual a relação é estabelecida por via do direito obrigacional, uma vez que aí é a administração titular de um direito de crédito que em face dos direitos comuns se caracteriza pelo privilégio das suas garantias¹⁰⁰ enquanto detentora do direito subjectivo, sempre que determinada pela verificação dos pressupostos previstos na lei. Ainda que atendendo a capacidade de exercício do sujeito activo por: um dever de fundamentação dos actos tributários que afectem legítimos interesses e expectativas dos sujeitos passivos, cf. artigo 77º da LGT; um dever informação –cf.67º e 68º da LGT; e acima de tudo pelo dever geral do estrito cumprimento da Lei.

b) Capacidade Fiscal por acção. (cf. CPPT, artigo 3º n.º 2º); em que a administração fundamenta os seus actos no seu “*Ius Imperii*” – ex. o processo de execução fiscal - apresentando-se aqui a administração enquanto aplicadora da lei fiscal por via de actos de autoridade ou de execução, investida de um poder fiscal em pura oposição ao direito potestativo de satisfação do seu crédito, por se consagrar um poder concreto (mais do que geral e abstracto), advindo de uma norma individual, i.e por força de decisões de competência normativa especial determinantes sobre o poder de actuação da entidade em causa (cf. LGT, artigo 15º), atendendo a sua situação de facto.

Atendendo ainda a um princípio de qualificação do domínio de responsabilidade do agente passivo haverá que considerar que se impõe a titularidade do sujeito passivo a uma qualificação estatutária em função de imperativos normativos, mais do que de ordem material.

Assim é que o domínio de responsabilidade a que o sujeito passivo está sujeito enquanto titular do direito, ou melhor da obrigação, nos termos do disposto em artigo 18º n.º 3 da LGT, é considerado sobre uma qualidade estatutária de pessoa jurídica (singular ou colectiva), que

¹⁰⁰ A Garantia, enquanto figura jurídica de protecção ao possuidor do direito subjectivo interpõe-se como um conjunto de meios ao dispor do credor para fazer valer o seu direito no caso do devedor não cumprir espontaneamente a obrigação a que está legalmente vinculado. Estas, no caso especial, determinam-se sobre o regime especial que a administração fiscal tem ao seu alcance enquanto regime de garantias reforçadas por consubstanciar um poder material efectivo de acção precludente da esfera de acção do sujeito passivo – que é o regime da execução fiscal – determinando este, se realmente o plano de tutela administrativa do particular é efectivamente existente adentro da relação jurídica tributária. O que determinadamente se poderá excluir tal condição se de uma perspectiva administrativa apenas se observar. Aliás, questão esta já anteriormente abordada quando se faz referência “daquilo que inicialmente poderia denunciar ou melhor protelar um sentido de um sistema de autotutela administrativa”. Sobre o assunto Vide: AMARAL, Diogo Freitas do – *Curso de Direito Administrativo, Vol.II*. Coimbra: Edições Almedina 2006.

atendendo à sua capacidade contributiva é realizadora da função material que se propõe enquanto contribuinte. Resultando um domínio de responsabilidade passiva exercido em função do património adstritos a uma titularidade pessoal ou organizativa, de facto ou de direito, domínio de responsabilidade este, vinculado a um cumprimento da prestação tributária, proporcional à realização do sujeito enquanto contribuinte directo, substituto ou responsável mas sempre em virtude da existência de uma susceptibilidade de particularização patrimonial proporcional a um certo domínio de acção pessoal, este que objecto de exclusão de toda a concepção não pessoalizada ou individualizada de um imposto. Casos em que se assiste antes a uma materialização da obrigação independentemente da capacidade de particularização individual associada ao contribuinte, realizando-se por aí uma determinação apenas do acto puramente objectiva. Veja-se por ex. o caso do IUC nos impostos especiais; e do IMI nos impostos Patrimoniais em que há por completo uma denegação da realidade individual do contribuinte enquanto objecto de direito tributário. Contudo é regra geral a composição do contribuinte como individuo produtor do facto obrigacional. O critério por nós abordado relativo ao sujeito passivo, é que perante “o objecto” determinado em função do “domínio de acção” fiscal, sendo esta regra geral entendida como a qualidade consagrada por elementos instituidores de um princípio de “liberdade mínima” sobre a concretização do facto (tributário). Tal assim resulta em respeito a uma conformação dos seguintes elementos:

a) Capacidade tributária (artigo 16º da LGT). Estabelecida não só como um domínio exclusivamente passivo (uma vez que representa o domínio de acção sobre a qual vigora a obrigação do cumprimento), mas, igualmente, como permissivo se objectivamente observado, porque se instrui enquanto um domínio vinculado à vontade instituída do poder público, vale sempre lembrar que neste sentido aufere o artigo 9º n.º 1º do CPPT que “Têm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido”, uma vez que os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes.

Institui-se que no que toca à realidade do sujeito passivo da relação jurídica tributária estar a sua capacidade (uma vez ser a capacidade jurídica uma aptidão de índole objectivista – cf. artigo 67º do código civil – e a capacidade de exercício caberá uma realização subjectiva sobre a capacidade objectiva de direito do sujeito) sujeita a um domínio de

acção jurídico fiscal concreto correspondente não só à vinculação estabelecida em face da capacidade contributiva como até aqui já se delineou, mas em face de uma capacidade reconhecida enquanto parte da relação jurídica sobre a qual o Estado tem o direito de exercer influencia usualmente em sede de execução ou seja de restringir o seu domínio de liberdade de acção patrimonial, quer por via directa quer por via indirecta, quando em causa está uma repercussão dos efeitos de um facto gerador do imposto para o domínio de acção de outro que não o devedor do imposto; ainda que, cf. artigo 18º n.º 4º da LGT, não é sujeito passivo, aquele que suporte o encargo do imposto por repercussão legal – sem prejuízo do direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias – designando a lei por uma expansão sobre quem não é sujeito passivo, um poder de intervenção no domínio do exercício dos direitos. Consagrando uma extensão da titularidade do exercício do direito, no domínio subjectivo em razão de uma incidência processual.

b) Extensão de responsabilidade (cf. LGT, artigos 20º e 21º). Sempre que por imposição da lei a prestação for exigida a pessoa diferente do contribuinte, cf. LGT, artigo. 2º n.º 1 estar-se-á em presença de uma “substituição tributária” (Ex. uma entidade patronal, ou uma instituição de Crédito), cujo mecanismo se manifesta por via de “retenção na fonte”, cf. LGT, artigo 34º. Substituição tributária esta, cujo regime de responsabilidade previsto no artigo 28º da LGT, atribui uma deslocação do conteúdo de responsabilidade tributária do sujeito passivo para o domínio do substituto, cf. n.º 1º da artigo 28º, designando assim o substituto como contribuinte de facto e o substituído via de regra (uma vez que há que salvaguardar as excepções do n.º2 e n.º3 do mesmo artigo) como aquele desonerado sobre o qual já não impende o dever de pagamento de imposto (contudo ressalvando-se ser aquele que suporta o encargo do imposto por via de uma dedução nos seus rendimentos). Resultando do já exposto que a responsabilidade tributária para além dos sujeitos passivos originários pode abranger outras pessoas, de onde determina a lei ainda os casos de responsabilidade solidária ou subsidiária em face de situações que possam vir a surgir em face do direito geral comum das transmissões de responsabilidade, matéria que a lei geral tributária distingue no artigo 22º a 28º. Considera-se portanto que a extensão da responsabilidade, nos termos fixados na lei, para a assunção da totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais, se compõe por via solidária ou subsidiária. Condições estas que instituirão o aí responsável solidário ou subsidiário em agentes com capacidade de intervenção para reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes

for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais.

2.5 UM EXEMPLO DA SISTEMÁTICA LEGALISTA

Por norma o conjunto de impostos existentes e a consequente estrutura legislativa de domínio tributário que (de)limitada a um dado espaço geográfico¹⁰¹, e que incidente sobre a sua população¹⁰², representando em certo grau uma capacidade de exercício de dimensão estatal¹⁰³ designa tradicionalmente a Doutrina por Sistema Fiscal. Estrutura esta que no

¹⁰¹ O território de um Estado, definido como o domínio espacial de vigência de uma certa e determinada ordem jurídica que de acordo ao artigo 5º n.º 1º da CRP é determinado “pelo território historicamente definido no continente europeu e os arquipélagos dos Açores e da Madeira” Correspondente, portanto, sob esta perspectiva à dimensão “geográfica” espacial e temporal em que se insere a extensão da ordem jurídica estabelecida na constituição. Distingue ainda o artigo 5º n.º 2º da CRP que “a lei define a extensão e o limite das águas territoriais, a zona económica exclusiva e os direitos de Portugal aos fundos marinhos contíguos” incluindo-se, portanto, esta extensão para limites de além-mar. Assim, e nestes termos, é extensão territorial inerente ao espaço do Estado aquela que denominada de Mar territorial (“Territorial Sea”) enquanto a faixa de mar que se estende desde a linha de base (térrea), até uma distância de 12 milhas marítimas, pois que a jurisdição do “mar territorial” é da competência plena da soberania constituída (nos termos do artigo 3º da CRP). No mar territorial, o Estado exerce soberania ou controle pleno sobre a massa líquida e o espaço aéreo sobrejacente, bem como sobre leito e o subsolo deste mar. Assim, interessa desde já que da perspectiva geográfica o Estado até aqui tem uma capacidade de soberania plena em que o exercício do seu poder é total e soberano até aos limites impostos pela ordem jurídica nacional, portanto delimitado unicamente pelos limites constitucionais próprios.

¹⁰² A População. É o elemento característico à amplitude do Estado nos termos do artigo 4º e 2º da CRP é constituído pela número de indivíduos a esta pertencentes ou seja corresponderá à quantidade dos elementos subjectivos particulares vinculados a determinada ordem jurídica, e relativamente aos quais o Estado tem a capacidade de exercer livremente a sua componente coerciva sobre aqueles (nos termos do artigo 4º e artigo 12º n.º 1 da CRP). Porém, interessa aqui distinguir que à população do Estado, ou seja, “a quantidade dos elementos subjectivos particulares vinculados a determinada ordem jurídica”, está-se-lhes afecta uma concepção garantística por força dos direitos fundamentais, pois estes cumprem a função de defesa de direitos da pessoa humana enquanto cidadão sob uma dupla perspectiva: O plano jurídico objectivo e subjectivo. O plano jurídico objectivo constituído por um corpo de normas de obstrução às ingerências dos poderes públicos na esfera individual constitucionalmente garantida, classificando-se neste plano em normas de competência negativa. Assim determina-se como inconstitucionais as normas que violem os princípios deste domínio. O Plano jurídico subjectivo manifesta-se como o poder do livre exercício positivo dos direitos fundamentais (a liberdade positiva) e do cidadão, enquanto membro particular da população de exigir a omissão dos poderes públicos de forma a evitar agressões lesivas por parte dos mesmos sobre aqueles. Assim, segundo esta perspectiva, o Estado enquanto elemento jurídico abrange no fundo o conjunto normativo de realizações tendentes à constituição, prossecução e estatuição de uma vontade representativa de uma generalidade de um dado território em determinado período temporal, emanada de uma entidade centralizada e, contudo, acima de tudo autónoma de qualquer outra ordem ou determinação jurídica, bem como no respeito e na garantia de efectivação dos direitos e liberdades fundamentais, fundando-se essencialmente destes elementos normativos a sua soberania.

¹⁰³ A soberania. Esta que representa um conteúdo de valores e direitos fundamentais consolidadores da dimensão estatal, a que o seu próprio conteúdo se vincula, por uma sujeição ao respeito, aceitação e aplicação de um núcleo essencial valorativo e determinativo consolidador do conceito de Soberania. Conceito que se dispõe por um critério de não arbitrariedade em que se sujeita a centralização do poder das autoridades e assim condicionada (restringida, portanto) a sua acção externa, e que internamente se reserva a uma orientação valorativa pelo respeito dos Direitos Fundamentais estes incidentes não só sobre as pessoas físicas, institucionais

ordenamento jurídico português é instituída por via da consagração constitucional do artigo 103º que estipula no seu n.º 1º - o princípio de legitimidade contributiva¹⁰⁴ - tendo em conta a necessidade do financiamento da actividade do Estado, adensada por um critério de redistribuição equitativo; no seu n.º 2º - o “*ditame objectivo*” através do princípio da reserva e determinabilidade legal do imposto; e no n.º 3º – com o “*ditame subjectivo*” do princípio material da segurança jurídica, enquanto medida de protecção individual assim dispõe na totalidade este artigo do seguinte:

1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.
2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.
3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.

Princípios estes sempre determinados pelo respeito da reserva relativa, cf. artigo 165º n.º 1º m) da CRP, enquanto condições preliminares à realização normativa dos deveres de matéria fiscal a serem promovidos por parte do Estado. Ainda que a CRP não se restrinja à questão de forma, uma vez que introduz por via do artigo 104º o suporte material da estrutura fiscal através da composição funcional da tributação que deverá assentar sobre o rendimento (pessoal e colectivo), património e consumo.

(colectivas) como também sobre os próprios recursos naturais. Assim como, de um modo geral externamente, pela vinculação ao Direito internacional. De que resultará portanto, e obrigatoriamente, limites a sua soberania e ingerência. Considerando-se assim na sua essência o Estado, enquanto pessoa jurídica, como “Soberano” exactamente por a este lhe estar reconhecida e determinada uma capacidade de ingerência interna - sobre a pessoa humana desde logo através do âmbito restritivo das liberdades individuais, e externa, sustentada pelo Princípio da ingerência, esta determinada já não pela capacidade mas sim por deveres, sejam eles de cariz humanitário (direito de assistência), normativos (dever de eficácia) ou de cariz essencialmente económicos, estes estabelecidos da forma e exigência de respeito de “bens jurídicos” tidos como dignificantes. Usualmente por via conciliadora de princípios também eles fundamentais desde logo com realce pelo princípio da igualdade de todos perante a Lei, realizadas ou realizáveis no direito (subjectivo) de acção (ou mesmo de reacção) por entes ou entidades externas (ou internas) ao poder Estatal. Princípio este que no fundo se vai aplicar igualmente ao domínio do direito fiscal.

¹⁰⁴ Legitimidade contributiva, princípio este que se classicamente disposto como princípio objectivo inerente ao exercício de um direito de exigência por parte do Estado, porém e como já vimos no Cap.I. e em face de um valor de liberdade que implícito e transversal a toda a ordem jurídica, consolida também este princípio um dever material de cidadania face aos benefícios auferidos. Dever de cidadania este que materializado pela preponderância que a acção individual do sujeito passivo se faz sentir ao longo da relação jurídica fiscal mormente em sede de princípio declarativo fiscal.

Assim determina o artigo 104º da CRP que:

1. O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.
2. A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.
3. A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos.
4. A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo.

Assim poder-se-á dizer que, por um lado, o sistema fiscal português é delimitado, por princípios estruturantes gerais, uma vez que atendendo ao princípio da universalidade, se estabelece uma extensão do conceito de contribuinte a todos aqueles que em função do critério da residência (e fonte), se vejam estabelecidos em território nacional; e que, por outro lado, se determina um princípio de equiparação efectiva entre nacionais e estrangeiros dentro da ordem jurídica estabelecida em território português¹⁰⁵. Estendendo-se, assim, a aplicação da lei fiscal a todas as pessoas jurídicas estabelecidas em território nacional, por conseguinte, ser um sistema fiscal de estrutura territorial. É por força da extensão do princípio da universalidade consagrado na Constituição da República que se compõe uma realidade normativa, efectivada por via de um princípio da especialidade corporizador de um ideal de “particularização”¹⁰⁶.

O conceito de Universalidade e seus efeitos na realização juridico-fiscal propõe-se como o fundamento de concretização da titularidade de direitos fundamentais a todas as entidades particulares, incluindo mesmo aqueles que apenas se constituam enquanto pessoas jurídicas; ou seja trata-se de uma abrangência de direitos fundamentais por força de uma compatibilidade com a natureza inerente à particularização do objecto (vj. a abrangência da noção de estabelecimento estável do artigo 5º do CIRC) concretizando-se por esta via a concepção de pessoas particulares e colectivas¹⁰⁷ como entidades jurídicas distintas, contudo conformadas a realidade de sujeitos passivos enquanto participes na dinâmica fiscal. Resultando, por outro lado, desta concretização material do princípio da Universalidade, ou

¹⁰⁵ MACHADO, Jónatas ; COSTA, Paulo Nogueira da (2012). *Op Cit.*

¹⁰⁶ Sobre o assunto ver Cap.I.

¹⁰⁷ Observando contudo, G. Canotilho uma expansão do conceito para além de um conteúdo normativo, uma vez que serão consideradas pessoas colectivas não só aquelas entidades determinadas por forma, como também aquelas entidades subjectivamente solidificadas por força de uma capacidade organizatória com conteúdo geral “ainda que não dotadas de personalidade jurídica” (concreta), ex. o estabelecimento comercial. Como ainda se possam sujeitar a esta abrangência especial do conceito as pessoas individuais com capacidade para certos actos (cf. artigo 13º n.º 1º do CCom). Vide: CANOTILHO, Gomes - *Direito Constitucional*. 7ª ed. Coimbra: Editora Almedina 2007.

seja, de uma efectivação do princípio por aplicação de um critério de particularização, aplicável sobre determinações específicas de uma realidade formal, as seguintes incidências:

2.5.1 A Origem, enquanto critério restritivo do princípio da Universalidade

Realidades (se nacionais ou estrangeiras) que relevarão um sentido específico em matéria de direitos em sede fiscal, pois é em sede de IRC que se formalizam direitos específicos de acordo com a origem da entidade colectiva: (...) assim é que o artigo n.º 4º do CIRC diferencia entidades com sede ou direcção efectiva em território português (n.º 1º), daquelas que não tenham sede nem direcção efectiva em território (n.º 2º), como se dispõe este CIRC atribuir uma distinção qualitativa em virtude da origem, já não da pessoa mas antes em função da localização do acto, estabelecendo-se uma tipificação de actos concretos sujeitos à tributação independentemente da origem ou localização ser em território Português (Cf. n.º 3º do mesmo artigo). Já em sede de IRS aplica-se como princípio geral uma base de incidência pessoal ordenada por via de um escalonamento formal de acordo a um critério ornamental com incidência não na pessoa, mas antes por via da sua capacidade contributiva cf. CIRS artigo 13º : (1) Ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimento. Salva guarda no entanto o artigo 15º a distinção em relação à origem do sujeito, dispondo que (1) Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território. (2) Tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português.

2.5.2 O Domínio privado e público (Associações/Fundações)

Como já acima se aludiu ao distinguir-se como questão instrumental a individualização como formalização de um conteúdo material enquanto esfera de acção sobre a qual incidem certos direitos e deveres - pois que se ao sujeito lhe é deveras reconhecido e contemplado um núcleo de direitos e deveres inerentes à sua personalidade e capacidade, há que, por outro lado, consubstanciar esta materialização. Por outras palavras, há que sujeitar-se o domínio destes a uma específica e determinada esfera de acção sobre a qual o direito reconhece por um lado a prevalência da vontade particular como indicador válido à sua aplicação (a legitimidade), e por outro, distingue esta mesma esfera como o domínio que incide a dimensão objectiva garantida pela ordem jurídica enquanto “domínio de responsabilidade” particular. Contudo,

domínio este que em sede material fiscal implica uma disjunção, em virtude da sua natureza jurídica, enquanto personalidade colectiva - daí que neste âmbito distingue a lei fiscal em relação à pessoa colectiva natureza distintas em virtude de uma aplicação material, em virtude dos rendimentos obtidos e sua conexão com a realidade social no geral. Devido a isto diz-se que certas instituições, não obstante terem carácter colectivo, relevam de uma natureza distinta quanto ao seu objecto. De acordo com a sua natureza, se pessoal, se estritamente formal ou orgânica, Carvalho Fernandes alude das pessoas colectivas como “um organismo social a que o direito atribui qualidade de pessoa jurídica em vista dos fins por ela prosseguidos , uma vez que os seus interesses transcendem a pessoa física isoladamente considerada, justificando-se por isso a existência deste instituto do reconhecimento pelo direito de certos interesses dignos de protecção jurídica que não se desenvolveram no plano puramente individual ou egoístico de cada Homem”. Tal princípio estende-se à concretização de um conteúdo material em sede fiscal naquilo que releve em exclusivo às pessoas colectivas. No entanto agora, ainda que se atendendo ao seu fim enquanto “prossecução de certos interesses humanos” que se distingue em virtude da sua natureza finalística, resultam daqui condicionamentos diferentes, em virtude da natureza intrínseca ao fim da pessoa colectiva em causa. O que em sede de natureza fiscal e ainda que resultem numa distinção de carácter civil (cf. artigos 157º a 160º e 980º a 1021º todos do Código Civil), se compõem em: aquelas que visam o lucro, como é próprio das sociedades comerciais, ou civis sob forma comercial, caracterizadas estas pelo exercício de uma actividade económica cujo objectivo será a obtenção de vantagens patrimoniais, em forma de lucro; e aquelas pessoas colectivas ainda que sem fins lucrativos e que determinadas por um fim colectivo (associações, fundações, certas cooperativas), usualmente se lhes reconhece uma prossecução tabelada por fins de interesse geral e que enquanto em cooperação com a Administração central ou local resultam num merecimento da parte da Administração numa declaração de utilidade pública se componham como sujeitos de incidência fiscal.

Assim é que o n.º 1º do artigo 2º do CIRC, na sua alínea a), determina como sujeitos passivos de IRC (...)” As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas colectivas de direito público ou privado”. Resultando portanto que no domínio da acção fiscal se faça uma inclusão não por um critério de configuração identitária, i.e (...) em função da natureza do seu fim (...), mas, antes em função de uma susceptibilidade da capacidade de exercício “económico” das correspondentes entidades; na medida que o que impera no domínio fiscal será antes a realização do exercício

que se identifique com actividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços, e sobre as quais se possa subsumir uma “diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação”, do que propriamente uma composição declarativa dos termos inicialmente propostos à realização do objecto da pessoa colectiva. Contudo, tenha-se em atenção que, se por um lado, esta susceptibilidade de exercício económico se impõe a uma determinação procedimental por parte dos órgãos de autoridade tributária; por outro lado se constata a existência de um regime especial de isenções sobre rendimentos directamente derivados do exercício de actividades culturais, recreativas e desportivas que ainda que se adstrito a um princípio de susceptibilidade de exercício não é de todo incluir-se em sede de IRC a existência, ainda que “excepcional”, do reconhecimento ao mérito existencial de uma classificação formal por força de um princípio de especialização concretizador de uma de uma individualização conceptual quanto à natureza do seu fim, ainda que mediante prévio reconhecimento administrativo. Daí que estipule o artigo 10º n.º 1º do CIRC, estarem isentas “al. a) As pessoas colectivas de utilidade pública administrativa; al. b) As instituições particulares de solidariedade social, bem como as pessoas colectivas àquelas legalmente equiparadas; al. c) As pessoas colectivas de mera utilidade pública que prossigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente”.

No entanto, refira-se que esta isenção é apenas proporcional à formalização do acto constitutivo e não renega a susceptibilidade da capacidade de exercício económico e suas consequências procedimentais¹⁰⁸, uma vez que dispõe desde logo o n.º 3º do mesmo artigo “A isenção prevista no n.º 1º não abrange os rendimentos empresariais derivados do exercício das actividades comerciais ou industriais desenvolvidas fora do âmbito dos fins estatutários”.

¹⁰⁸ Desde logo em relação à questão dos pressupostos para a determinação do rendimento tributável a partir de métodos de avaliação indirecta, cf. artigos 87º a 89º da LGT e, em especial, a alínea d) do artigo 90º n.º 1º que prevê “Em caso de impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, a determinação da matéria tributável por métodos indirectos poderá ter em conta outros elementos e informações declaradas à administração tributária, incluindo os relativos a outros impostos e, bem assim, os relativos a empresas ou entidades que tenham relações económicas com o contribuinte”; assim como o disposto nos artigos 57º e 59º do CIRC nos termos da alínea f) do artigo 90º da LGT, bem como do direito que se renega a administração de proceder “a acções preparatórias ou complementares da liquidação dos tributos, ou de confirmação dos factos tributários declarados pelos sujeitos passivos ou outros obrigados tributários, nos termos do mesmo artigo, alínea a)”. Procedimentos estes, ainda que passíveis sempre de um qualquer pedido de reavaliação, revisão ou mesmo de impugnação” nos termos descritos na Lei.

2.5.3 Das personalidades efectivas fiscais

Por outro lado, distingue ainda a lei fiscal entidades sem personalidade jurídica - estas que, assim consideradas, sujeitos de direito - que no fundo idealizam uma situação jurídica, que se de carácter não duradouro, é produtora de efeitos sujeitos a uma instrumental individualização do seu conteúdo material, realizando assim por força de um reconhecimento de uma esfera de acção sobre a qual incidem certos direitos e deveres reconhecidos pela ordem jurídica tributária, ou seja alude-se aqui de posições jurídicas específicas tais como “as heranças jacentes, as pessoas colectivas em relação às quais seja declarada a invalidade, as associações e sociedades civis sem personalidade jurídica e as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, anteriormente ao registo definitivo”¹⁰⁹, de entidades não estruturalmente conformadas a um regime específico mas que contudo conformem massas patrimoniais - cujos rendimentos não sejam tributáveis diretamente em IRS/IRC na titularidade de pessoas singulares./colectivas – que realizadas em face de um específico substracto quer este se componha de acordo a um substracto pessoal (associações, sociedades civis), quer advenham de um substracto puramente patrimonial como “as heranças jacentes”¹¹⁰.

Portanto do acima exposto – naquilo que se reverta nas posições dos sujeitos jurídicos em virtude de um raio jurídico de actuação específico a relação tributária - se por um lado se depreende ser o sistema fiscal um ordenamento mecanizado por força de uma dinâmica interactiva com a realidade vigente, por outro lado se há que introduzir a noção muito própria que a realidade fiscal é ela própria uma causa em contínuo movimento daí que não raro as reformas fiscais superam-se, em pouco tempo, por autênticas contra-reformas em virtude de uma necessária (reorientação) adaptação à realidade económico-social – por força das vontades políticas sempre necessárias à vinculação de tais políticas reformistas. Por isso, tradicionalmente, se refere ser o sistema fiscal como o conjunto de impostos existentes e a correspondente estrutura legislativa aplicável a um dado espaço geográfico por uma ordem jurídica instituída.

¹⁰⁹ CIRC, artigo 2º n.º 2º.

¹¹⁰ CIRC, artigo 2º n.º 1º b).

2.6. O COMPLEXO SISTEMÁTICO FISCAL.

Os sistemas fiscais na generalidade quanto à sua estrutura podem, por outro lado, obedecer a uma qualificação de acordo à incidência contributiva em que se determina uma classificação estrutural qualitativa – uma vez que o direito internacional reconhece aos Estados o poder para tributar até aos limites da sua soberania - resultando daqui estabelecer-se um binómio existencial dentre diversas estruturas fiscais de âmbito nacional. Estruturas estas caracterizadas essencialmente por dois tipos de sistemas: os de âmbito territorial, que representam a posição maioritária; e os de ordem individual, que são os sistemas adoptados pelos EUA e Filipinas.

2.6.1. A Estrutura individual e territorial.

Sendo Individual aqueles sistemas cuja estrutura é suportada por um princípio de individualização pura – sistemas que beneficiam do poder de legislar tributariamente sobre os seus cidadãos independentemente do território em que se encontram – e sistemas de estrutura territorial estes que têm como suporte essencial a componente física e geográfica como fonte de incidência, uma vez que a incidência em que se baseia o sistema fiscal é determinada pelas pessoas, coisas, factos ou situações ocorridas em dada e específica área geográfica. Assim, poder-se-á considerar que no que relate à estruturação do sistema fiscal esta assentará essencialmente em dois princípios:

- a) O Princípio da territorialidade: princípio este que determina a aplicação das leis fiscais aos factos jurídicos tributários ocorridos em dado e específico território, não se excluindo assim por força da incidência factual os cidadãos estrangeiros aí residentes. Renega, no entanto, este princípio a aplicação de qualquer lei externa por parte dos órgãos administrativos desse Estado.
- b) O Princípio da pessoalidade: que determina a aplicação das leis fiscais aos cidadãos nacionais independentemente do território onde se encontrem (E.U.A., Filipinas). Assim é que podemos então definir estes dois princípios estruturais dos sistemas fiscais como princípios:

1. da subjectividade pura: Em que a estrutura caracterizada por este princípio de subjectividade pura determina como contribuinte efectivo todo o indivíduo sujeito à lei nacional independentemente do local, território, fonte de receita, ou situação jurídica em que se encontre.
2. da subjectividade complexa ou relativa¹¹¹: Em que a estrutura jurídico-fiscal assenta a incidência tributária subjectiva sobre aquele que compõe a sua capacidade contributiva por via de factos efectivos ocorridos em dado e específico território respeitante a dada ordem jurídica.

2.7 O “CASE LAW” NORTE AMERICANO E A CONCEPÇÃO FISCAL

Assumindo-se o princípio do federalismo enquanto uma divisão nuclear ao domínio da soberania, por constituir uma capacitação do poder de cidadania sobre duas dimensões representativas: uma de índole nacional e outra de índole estatal. Esta dicotomia institui, por outro lado, uma dimensão bipartida sobre a noção subjectiva, o que deriva em termos estruturais na premissa de que sobre o domínio federal do Estado recai um determinado n.º de competências, que ao nível da tributação no sistema norte americano constitui-se - num sistema tributário dividido em duas concepções, a federal e a estatal. Em que ao nível federal se compõe competências estruturais que, por força da XVI emenda, se podem constituir em tributações gerais e transversais ao poder dos Estados; e tributações de âmbito estatal promulgadas de acordo com a lei do Senado, ainda que em pleno respeito pela Lei magna dos impostos americanos que a constituição norte americana na sua 16ª emenda garante ao congresso o poder para lançar e colectar impostos sobre qualquer Estado.

A principal lei dos impostos norte-americanos, promulgada em 1916, é o “*IRC (Internal Revenue Code)*”, o qual veio a sofrer imensas alterações – entre as quais a inclusão de diversos impostos dispersos - para além das emendas ordinárias anuais e que hoje, após

¹¹¹ Cf. LGT artigo 19º. O domicílio fiscal do sujeito passivo é via de regra para as pessoas singulares, o local da residência habitual; para as pessoas colectivas, o local da sede ou direcção efectiva ou, na falta destas, do seu estabelecimento estável em Portugal “As pessoas colectivas e sociedades serão citadas ou notificadas na sua caixa postal electrónica ou na pessoa de um dos seus administradores ou gerentes, na sua sede, na residência destes ou em qualquer lugar onde se encontrem, CPPT artigo 41º”. Obrigatória, nos termos da lei, a comunicação do domicílio à administração tributária - sendo ineficaz, para feitos tributários, a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à administração tributária.

várias revisões, é o compêndio de codificação dos impostos nos EUA e que teve a última revisão (*recodified*) em 1986. Este extenso diploma abarca toda a racionalidade instituída sobre a dimensão fiscal americana desde a criação da incidência do imposto aos meios e modos judiciais ao dispor do cidadão; assim é que aí se distingue não só uma via administrativa como também uma via judicial deixada em respeito do direito de acção e de resposta do contribuinte americano ou que aufera benefícios em solo norte-americano. Distribuindo-se por isso o sistema legislativo sobre a criação e constituição dos impostos, por força da XVI emenda, e a realização da receita seja feita em respeito do “*International Revenue Code*”. Instituído-se estas duas fontes como as duas principais fontes originárias do sistema fiscal a nível federal.

Assim é que se a constituição norte americana “apenas” atribui ao Congresso competência para legislar em sede de impostos, é o *IRC* (o título 26º dos 53 títulos que compõem o “*US Code*”) que dispõe do complexo legal normativo sobre o qual é regida a actividade administrativa tributária norte-americana, esta a cargo do *IRS* (*Internal Revenue Service*). Contudo, existindo outras fontes legais secundárias como, por exemplo, os regulamentos exarados pelo Departamento de Tesouro Norte-Americano (“*Treasury Regulations*” ou apenas “*Regulations*”) ¹¹² que se conforma em regulamentos legislativos, ou seja regulamentos que se constituem com normas com força de lei, e por outro lado compõem os regulamentos de base interpretativa ao qual o sistema judicial assenta a sua base constitutiva de apreciação, como é norma deste sistema. Por outro lado, o próprio *IRS* enquanto serviço é responsável por regulamentar vários aspectos da sua actividade, nomeadamente através das *Private Letter Rulings*, estas que respostas a dúvidas dos contribuintes inerentes aos efeitos fiscais sobre futuras situações estabelecem-se enquanto fonte de direito fiscal, porém particular, uma vez que se estabelece como norma individual, contudo apenas aplicável, ainda que a título geral, sobre uma situação em concreto estabelecida “*a priori*”, por conseguinte não se pode conceber como tendo efeitos retroactivos, condição esta portanto que mais do que um direito de informação cremos formalizar um privilégio de cidadania.

¹¹² BURNHAM, William – *Introduction to the Law and Legal System of the United States*. 4th Ed. St. Paul, Minnesota 2006: Thomson/West Pág 625.

2.8. A CONCEPÇÃO DO SISTEMA SOB O “CASE LAW” NOS PAÍSES BAIXOS.

Relatando-se já em capítulo anterior que não é apenas no “*British law*” que a legitimidade jurisdicional não advém directamente da norma fundamental¹¹³, pois que o mesmo acontece com o sistema dos Países Baixos, onde a legitimidade do sistema judicial advém não directamente da Constituição mas antes por interposição do órgão legiferante, o Parlamento.

Ainda que este sistema constitucional consagre a separação dos poderes legislativo, executivo e judicial em similitude com o sistema britânico, o sistema judicial do Reino no seu todo, e o fiscal em particular é determinado não por fonte original mas sim por lei do Parlamento, “*The organisation, composition and powers of the judiciary shall be regulated by Act of Parliament*”, como estatui o artigo 116º n.º 2º da Constituição do Reino dos Países-Baixos. Assim é que não obstante ser este sistema denominado constitucional, a constituição dos Países Baixos contém resquícios daquilo que o constitucionalismo Britânico veio consagrar por via da doutrina da soberania parlamentar, na medida em que aos tribunais do Reino dos Países Baixos lhes está vedado determinadas apreciações constitucionais conforme institui o artigo 120º desse diploma “*The constitutionality of Acts of Parliament and treaties shall not be reviewed by the courts*”. Realizando-se que, ainda que o direito à tutela jurisdicional se institua como Direito Fundamental (cf. artigo 17º da Constituição do Reino dos Países Baixos)¹¹⁴, a legitimidade dos tribunais (cf. artigo 116º da Constituição do Reino)¹¹⁵ advém de acto parlamentar, o que é dizer advém por força democrática viabilizada através de órgão representativo. Naquilo que se reserva ao sistema fiscal consagra a constituição do Reino através do seu artigo 104º que as receitas fiscais são razão realizadas por via legislativa, ou seja, através de lei parlamentar “*Taxes imposed by the State shall be levied pursuant to Act of Parliament.*”¹¹⁶.

¹¹³ Magna Carta no caso do “*Common Law*” Britânico, e Constituição no caso de outros sistemas.

¹¹⁴ “No one may be prevented against his will from being heard by the courts to which he is entitled to apply under the law”. As article 17th, The Constitution of the Kingdom of the Netherlands 2018.

¹¹⁵ “The organization, composition and powers of the judiciary shall be regulated by Act of Parliament” as nr. 2nd, article 116th, Organization, composition and powers of the judiciary, The Constitution of the Kingdom of the Netherlands 2018.

¹¹⁶ As article 104th of The Constitution of the Kingdom of the Netherlands 2018.

CAP.III

A COMPONENTE ESTATUTÁRIA COMO GARANTE DA EFICÁCIA JURÍDICO-FISCAL

3.0 INTRODUÇÃO

O exercício da capacidade de gozo do contribuinte na relação jurídica tributária é uma dependência da concepção objectiva, agravada sempre que de justiça se trate, dado o especial enfoque na justiça administrativa fiscal já que o exercício da sua actividade determina a actuação do contribuinte como de um “activo” na relação ou seja de um sujeito passivo que afecto ao preenchimento de obrigações relacionadas com a satisfação do interesse do sujeito detentor do direito subjectivo, ou seja o Estado por intermédio da administração tributária. Refira-se que o sistema fiscal compreende por princípio a concretização de um conjunto de actos conducentes – à captação de receitas sobre o património dos contribuintes- exercidos ou permitidos pela administração fiscal (tendo em conta a faculdade em si confiada), e ainda e essencialmente pela “infra – estrutura” legislativa materializadora da produção “inter-relacional” entre diversos tipos de impostos e a sua concretização final, por via do princípio da prossecução do interesse publico.

Por outro lado, a jurisdição tributária que estabelece como conteúdo, o domínio de actuação judicial em matéria tributária cuja finalidade se realiza, não só por uma manutenção do princípio de segurança jurídica, mas antes pela regulação de um exercício da actividade estatal em pleno respeito pelos ditames constitucionais e individuais inerentes ao interesse colectivo ou seja pelo respeito à legalidade. Pautando o seu exercício enquanto concretização efectiva de um ideal de acção do Estado de direito, visa na sua plenitude uma sujeição a princípios e regras jurídicas – que no dizer de Gomes Canotilho “garantem às pessoas e cidadãos liberdades, igualdade, e segurança perante a lei” – como forma de estabelecer uma realidade efectiva de respeito pelas liberdades e dignidades consagradas como valores inerentes ao conteúdo “pessoalizado” da ordem jurídica enquanto um ordenamento unitário no seu todo.

Deste modo manifesta-se através desta consagração do “*Uno*”, a relevância de um princípio essencial da actividade jurisprudencial que é o da imparcialidade, concretizando-se deste princípio, o da imparcialidade, um ideal de unicidade colectiva mais do que um sentido de particularização. Dimensão unitária da consagração de um princípio de imparcialidade de que resulta - que os elementos jurídicos constantes na relação jurídica tributária são eles mercedores de protecção jurídica por via de contencioso. Relevando-se o âmbito garantístico em matéria fiscal e tributária, que naquilo que tange à defesa do interesse do contribuinte não se limite à materialização de um princípio de protecção jurídica¹¹⁷ (conformado no princípio constitucional de tutela jurisdicional efectiva, cf. artigo 20º da CRP), sempre que este se materialize com “actos da administração tributária potencialmente lesivos de posições jurídicas subjectivas protegidas dos contribuintes em geral”, mas antes por uma amplitude conceptual - metodológica bem mais extensa, composta não só de disposições protectoras do interesse subjectivo do contribuinte ao longo do desenvolvimento da actividade fiscal, mas por um pleno de assunção de direitos extra- fiscais que funcionalmente se associam a uma condição de “liberdade colectiva adquirida” por se instituírem enquanto um corpo de direitos conteúdo individualístico (singular ou colectivo) que se projectam numa dimensão acima dos poderes do Estado, ainda que a Administração se valha sempre de um privilégio de execução prévia como garantia estrita da sua “*potestas*” face ao direito subjectivo constante na relação jurídica tributária.

Sublinhando-se que a força garantística tributária é “*ab initio*” consagrada por uma estrutura conceptual formal especifica incidente sobre o núcleo central da actividade administrativa tributária incidente sobre a valorização do procedimento tributário seja por determinação objectiva (em respeito do princípio da legalidade tributária estrita que se tange a administração estatal, cf. “o principio geral da subordinação do Estado ao imperativo da legalidade”, artigo 266º n.º 2º da CRP), seja por valoração subjectiva (em respeito dos direitos subjectivos inerentes ao sujeito passivo em função do procedimento tributário, aqueles que certa doutrina denomina como direitos subjectivos materiais – artigo 268º da CRP), e por outro lado compõe-se de um conjunto de instrumentos concretizadores do interesse subjectivo

¹¹⁷ Reserva-se, que o princípio de protecção jurídica a que o conteúdo garantístico constitucional encerra é concretizado a nível legislativo por uma restrição das matérias de conteúdo tributário a um princípio de reserva de lei da Assembleia da República, cf. artigo 165º n.º 1º i) .

puro (e portanto inerente à acção enquanto conceito de resistência processual a um acto da autoridade) do agente passivo sobre a relação jurídica tributária, estes sujeitos a uma criterização bipartida compõem-se por via das categorias administrativa (instrumentos gratuitos), e jurisdicional (instrumentos judiciais ou de contencioso), composição de acção esta que disposta a uma obstrução sobre a tentativa de execução de qualquer acto “constituído” que se revele lesivo ao domínio de acção do contribuinte. Seja por anulação, nulidade ou declaração de inexistência, seja por revogação ou confirmação.

O teor essencial garantístico é corporizado conforme o anteriormente já aludido por um conteúdo normativo formal e estatutário – relevado essencialmente no princípio da legalidade da actuação da administração e o seu princípio de respeito pelos direitos e garantias dos administrados, cf. artigo 268º da CRP, materializado no conteúdo garantístico concretizado ao longo da sua actuação – por outro lado por uma forte concepção funcional concebida em face do domínio de acção do sujeito passivo na relação. Pois que se de uma perspectiva de construção do direito há que atender que por um lado a realização do direito inerente a cada qual se consubstancializa por via de uma referência abstracta, e esta é diluída e corporizada numa capacidade individual não só por força da personalidade do particular mas antes por uma susceptibilidade de particularização advinda de determinações jurídicas impostas através do âmbito dos direitos fundamentais “a montante”, à jusante –determinam uma graduação da amplitude de cidadania auferida pela constituição e garantia do património (propriedade), na mesma proporção das condições determinadas pelo âmbito de idade, sexo, enquanto uma constância de elementos diferenciadores, da particularização ou seja da individualidade de cada um, susceptibilidade de individualidade esta que é por outro lado condição de auferimento de certa garantia legal comum, uma vez que são estes os meios susceptíveis de gerar a individualização do ente ou entidade enquanto um domínio identitário materialmente solvente, susceptível de correspondência e relações alvo de concepções jurídicas de direito comum “*constituendas*” de formalizações jurídicas susceptíveis de tutela e protecção como um todo, mas por outro lado a compõem um universo de garantia de direitos de “cada um e cada qual” até ao momento em que o individuo inicia o prejuízo de outrem, e por assim dizer determina uma afronta ao interesse comum.

3.1 O SISTEMA GARANTÍSTICO FISCAL

Portanto ao sistema fiscal há um reconhecimento, uma valorização do contribuinte enquanto personalidade jurídica e de capacidade de direitos em certa medida transportam a dimensão particular como “oponível” ao interesse do próprio Estado. Falamos aqui de um espaço determinado em função de uma reserva garantística fundamental uma vez ser produzido em respeito à normatividade constitucionalmente consagrada não só por via imediata, em respeito de uma tutela judicial efectiva, cf. artigo 20º da CRP, como também por via mediata conforme o estatuído no artigo 268º da CRP Direitos e garantias dos administrados. Espaço de reserva material fundamentalizado por força constitucional não apenas incidente sobre o domínio do exercício da actividade administrativa tributária mas antes a toda a acção fiscal, incluindo, a de índole legislativa uma vez “que os cidadãos têm igualmente direito de impugnar as normas administrativas com eficácia externa lesiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos” cf. artigo 268º n.º 5º da CRP. Espaço garantístico funcional que visa constituir adentro do sistema fiscal uma extensão da autonomia privada (subjectiva) à relação- tributária quando perspectivada como relação entre o Estado e seus contribuintes.

3.1.1 Um princípio de dinâmica garantística fiscal

Atendendo ao complemento teórico até aqui desenvolvido resulta que em termos de dinâmica garantística podemos assumir uma dimensão material que em sentido amplo, é estabelecida pela definição de termos concretos sobre os quais a administração tributária terá que incorrer afim da consolidação do sistema visando a segurança jurídica enquanto uma plataforma de acção fundamental ao sistema tributário que na sua essência é a concretização do “princípio da legalidade” aos actos da administração através do respeito de toda uma panóplia de direitos materiais como por ex. os Direito a informação, Direito á notificação. E portanto se confluem como o conteúdo garantístico estabelecido pelo domínio estrito do procedimento fiscal, são a composição material da concepção normativa distinguida no artigo 268º da CRP. Por outro lado observa-se uma dimensão garantística estabelecida por um direito de acção instituído ao domínio particular da acção do contribuinte que se constitui nas garantias de defesa do contribuinte em face da acção da autoridade fiscal, domínio formalizado na capacidade do próprio cidadão contribuinte garantir a exigência de justiça perante qualquer situação que se veja injustamente tratado. Que resulta (que visa resultar) no patamar de igualdade de tratamento dos intervenientes no processo fiscal que tem como expoente máximo a aplicação

do disposto no artigo 22º da CRP via tribunal civil (pedido de indemnização), com fundamento em decisão de âmbito fiscal. Assim os direitos aqui aludidos designam o contribuinte não só enquanto “um activo” ou seja um mero agente económico objecto de realização fiscal mas antes um sujeito de dignidade jurídica, capaz do exercício de exigência de justiça quando em desacordo com a administração.

Conformando o sistema fiscal no domínio do sujeito passivo um conteúdo garantístico subdivisível em três pilares essenciais, que atendendo à sua natureza podemos observa-los em face de uma concepção restritiva ao domínio do livre exercício da actividade tributária (por via do respeito geral aos direitos fundamentais) sejam de índole preventiva (material – subjectiva, por via da consagração do principio da legalidade tributária), seja de teor subjectivo – reactivo, (sempre que o sujeito possa reagir sobre um acto ou acção ofensiva dos seus direitos) . Consubstanciando-se o conteúdo garantístico subjectivo restritivo do domínio de acção tributária do Estado ao seguinte:

- a) Os direitos gerais de cidadania, e, portanto, inerentes á personalidade jurídica, personificados no âmbito dos direitos fundamentais que nenhum cidadão deverá deixar ver defraudados perante qualquer abuso do direito.
- b) A exigência de justiça formalizada na obrigação da sujeição ao princípio da legalidade dos agentes activos personalizados pelos Órgãos da Administração Tributária.
- c) E por último a capacidade do próprio cidadão garantir a exigência de justiça perante qualquer situação que se veja injustamente tratado que resulta (que visa resultar) no patamar de igualdade de tratamento dos intervenientes no processo fiscal.

Compondo-se na essência a materialização garantística do contribuinte na relação fiscal por via destes três grandes pilares estatutários.

3.2. AS GARANTIAS DO CONTRIBUINTE, A VERDADEIRA CONCRETIZAÇÃO SUBJECTIVA DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA.

Consagramos o universo garantístico funcional em que o contribuinte poderá modelar o exercício de acção sempre que o seu interesse se veja molestado, em dois domínios, um de índole preventiva e outro de índole reactiva em que se identificam diversos institutos

jurídicos, dos quais analisaremos entre outros o decurso do tempo, os meios administrativos e judiciais, a materialidade objectiva reconhecida, a materialidade subjectiva, referenciando-se o decurso do tempo, a materialidade objectiva e subjectiva, enquanto um corpo de garantias de índole preventiva, e as garantias de defesa constituídas como o corpo de medidas reactivas à intervenção do Estado.

3.2.1 O Decurso do tempo

O decurso do tempo enquanto funcionalidade garantística é estabelecida via de regra nas figuras jurídicas gerais da Caducidade e Prescrição, figuras estas que contemplam o ideal de prazo razoável sobre o exercício de acção do Estado (ou sobre o direito constituído), estruturando-se como elementos condicionadores da actuação da administração tributária, por um lado e por outro como elementos de uma consolidação de confiança no exercício da actividade do Estado por via do fortalecimento de um princípio de segurança jurídica.

Estas figuras enquanto institutos jurídicos gerais conformam efeitos extintivos sobre determinadas pretensões jurídicas mediante o decurso do tempo (que de um forma genérica, teologicamente representada se pode determinar “da prescrição” sempre que mediante uma pretensão de índole subjectiva, e “da caducidade” sempre que se sobreponha uma pretensão de carácter objectivo), no que ao direito tributário se componham como institutos cuja principal consequência é a de frustrar as pretensões jurídicas subjectivas constituídas a partir do facto tributário, em virtude do decurso do tempo concebendo-se como caduco o direito a liquidação sempre que o exercício deste, não se consuma dentro do prazo estabelecido por lei, reservando-se aí portanto uma extinção do direito à liquidação dos impostos, e como prescrito o prazo desse mesmo credor, sempre que no domínio do exercício de cobrança de uma dívida já liquidada, não seja exercida a cobrança devida. Outra figura que se impõe dentro desta funcionalidade é a figura do princípio da retroactividade da lei tributária, conceção contudo ainda que de importância consolidada não nos urge por agora aludir dos seus tramites em face da reserva do direito garantístico pretendendo antes ser figura a debruçar em outra altura em sede de interpretação da lei.

3.2.1.1 Da Caducidade

O prazo de caducidade é o prazo durante o qual a Administração Fiscal pode exercer o direito à liquidação do imposto, regra geral “quatro anos”, sendo de aplicar prazos especiais¹¹⁸ sobre situações jurídicas especiais por ex. Sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano(...) ¹¹⁹, ou as situações especiais requeridas em sede de IMI, pelo artigo 116º e de IMT pelo artigo 46º ambas situações especiais em que o prazo de quatro anos, é prolongado para oito anos. A figura da caducidade regra geral delimita o espaço temporal de uso do direito sendo caracterizada por princípio na inexistência de prazos suspensivos ou interruptivos. Contudo em sede de procedimento tributário a LGT determina a existência da suspensão¹²⁰ para casos especiais:

“O prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da acção de inspecção externa por um período máximo de 6 meses”¹²¹.

“O prazo suspende-se no caso de dilação imputável ao sujeito passivo, por incumprimento dos deveres de cooperação com o serviço competente”¹²².

O prazo de caducidade não é de conhecimento oficioso tendo, portanto, de ser invocada pelo contribuinte em meio processual idóneo. Para impostos periódicos IRC, IRS, IMI o prazo de caducidade conta-se a partir do termo do ano em que se verificou o correspondente facto tributário. Nos impostos de obrigação única, o prazo de caducidade conta-se a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto para o IVA e para imposto de rendimento com retenção da fonte, casos em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou respetivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.

¹¹⁸ LGT, artigo 45º n.º 2º (3 anos), n.º 7º (12 anos).

¹¹⁹ LGT, artigo 45º n.º 5º.

¹²⁰ Suspensão enquanto Lapsos temporal em que o prazo não corre, não podendo, em consequência, ser considerado no cômputo do prazo de caducidade.

¹²¹ LGT, artigo 46º.

¹²² LGT, artigo 57º n.º 4º.

3.2.1.2. Da Prescrição¹²³.

Em continuidade ao já acima e inicialmente aludido convém referenciar-se que o fundamento da prescrição é uma forma de homologar a negligência do titular do direito pela quebra de expectativa em não o usar legitimamente em tempo razoável, como por outro lado, validando-se o direito de o devedor assumir como “de falta de interesse” a não invocação do credor fazer valer a sua vontade, como de uma concepção de perdão ou consignação de confiança pela falta de cumprimento. Ainda que se contemple o instituto no plano da justiça como pouco gracioso, dado a realização do facto não ser concretizada ainda que os seus pressupostos essenciais se hajam constituído, há que compreender-se que a vinculação do devedor a um direito não pode ser “*ad eternum*” confiscando desde modo garantias de certeza e segurança jurídica inerentes à ordem jurídica. A delimitação temporal configurada pela prescrição em sede tributária é apenas extensiva à execução da prestação pelo devedor para um prazo de oito anos¹²⁴ ainda que outros prazos “especiais se interponham”. Consiste este instituto na extinção do direito de cobrar os tributos, se não for exercido em determinado prazo –cf. artigo 48º e 49º da LGT – e, quanto à sua finalidade pode ser não só extintiva (da prestação em causa) como pode ser reaquiritiva (do direito), uma vez ser este instituto permeável às situações de suspensão ou interrupção.

- a) Sendo causas de interrupção da prescrição “implicando a inutilização do tempo já decorrido e portanto início de novo prazo de 8 anos”, a citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a Impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo¹²⁵.
- b) A suspensão da prescrição ocorre sempre que haja decisão judicial que assim o imponha ou para outros casos de implicação de decisão administrativa factual.

Constituindo-se o decurso do tempo enquanto funcionalidade garantística como um corpo de garantias preventivas de índole subjetiva¹²⁶.

¹²³ LGT, artigo 48º.

¹²⁴ LGT, artigo 48º.

¹²⁵ LGT, artigo 49º.

¹²⁶ Sentido este desde logo evidenciado em sede civil uma vez a caducidade (e a prescrição) “não serem de conhecimento oficioso sempre que sobre a matéria não seja excluída da disponibilidade das partes”, cf. artigos 303º e 333º ambos do Código Civil.

Garantias esta que ao longo do tempo se têm constituído como uma determinante para aquilo que hoje se chama uma ampliação das garantias do contribuinte, dada a constatação da existência de uma continua redução dos prazos de contagem comparativamente à LGT e outras codificações anteriores nomeadamente o “*Código de Processo Tributário*” (O CPT que vigorou dentre 01/07/91 a 31/12/98) diploma cujo o prazo geral de prescrição era de 10 anos, e o “*Código de Processo das Contribuições e Impostos*” (CPCI que vigorou de 01/07/63 a 30/06/91) e cujo prazo geral de de 20 anos iniciava a sua contagem a partir do início do ano seguinte à formação do facto tributário. Conformando assim uma cada vez adequação dos valores e interesse garantísticos inerentes ao ideal de liberdade de atuação perante uma qualquer inercia da administração.

3.2.2 A materialidade Objetiva reconhecida

A legitimidade objetiva, enquanto o âmbito de competências Judiciais e administrativas cujo suporte é assente essencialmente por duas vias a procedimental e o seu complemento orgânico), que solidificadora do princípio da legalidade tributária o qual as entidades originárias titulares do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributarias (cf. LGT, artigo 18º), se comprometem enquanto componentes do exercício da actividade administrativa-tributária cujos integrantes são a administração tributária, a Direcção-Geral dos Impostos, a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, a Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros, as demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança dos tributos, o Ministro das Finanças ou outro membro do Governo competente, quando exerçam competências administrativas no domínio tributário, e os órgãos igualmente competentes dos Governos Regionais e autarquias locais.

Entendendo-se o exercício da actividade administrativa tributária como um conjunto de actos de aplicação das normas tributárias tendentes ao caso concreto. Interessa reter que os actos praticáveis pela administração (tributária), dividem-se em actos de modalidades diversas tais como Orgânicos, Formais e Materiais. Considerando, “actos administrativos, as decisões dos órgãos da Administração que ao abrigo de normas de direito público visem produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta”¹²⁷. Resulta daqui que o acto administrativo em

¹²⁷ Artigo 120º do CPA (Código Procedimento Administrativo).

sentido restrito é a formalização procedimental¹²⁸ de uma vontade de um órgão de decisão dirigida a uma dada situação específica, objectivando um interesse público, i.e. que ao abrigo do interesse geral.

Por ser o acto tributário não mais do que a vontade da administração tributária formalizada dentro dos princípios do direito fiscal atendendo á lei e às garantias do contribuinte visando gerar efeitos da liquidação de um dado tributo em determinada esfera jurídica (Contribuinte, substituto ou responsável) através das normas gerais de incidência fiscal, há que reter que “Em termos garantísticos, apenas actos individuais e concretos poderão ser alvo de controle (por força do pressuposto da legitimidade) por via de reclamação, recurso ou impugnação quer administrativa, quer por via judicial, excluindo - se portanto os actos orgânicos dado o seu pendor essencialmente geral e abstracto”.

3.2.3 Da ineficácia e da invalidade do acto tributário

O acto será inválido, ou seja imbuído de um valor jurídico negativo, quando se instituí como acto em desconformidade com as exigências que o ordenamento coloca para que possa entrar em vigor, por violar as prescrições normativas que o fundamentam e o enquadram. A valorização negativa do acto pode resultar em diversas modalidades de invalidade concretizando formas diferentes de invalidades.

Pois que para a atribuição de uma valorização teremos que anuir da sua existência assim como da sua validade conforme o direito - operação que se extrairá da valorização do acto como susceptível ou não da produção de efeitos jurídicos – e que, por uma valorização negativa, ou seja sempre que sobre aquele acto incidam situações conformadoras de deficiência de direito ou posições conformadoras da não realização do direito, operam um desvalor do acto por via das figuras da inexistência e invalidade. Daí que o acto legal só seja válido quando reúna os requisitos legalmente exigidos para a produção dos seus efeitos específicos, por outras palavras “o acto só é acto quando conformado com o padrão traçado por lei”. Decorrendo a invalidade sempre que se institua o acto em desconformidade com as exigências que o ordenamento coloca para que possa entrar em vigor (a produção de efeitos),

¹²⁸ Entende-se por procedimento administrativo a sucessão ordenada de actos e formalidades tendentes à formação e manifestação da vontade da Administração Pública ou à sua execução, contudo dentro dos princípios determinados por lei.

violando prescrições normativas que o fundamentam e enquadram resultando no valor jurídico negativo da “invalidade do acto” enquanto sanção legal. A forma de nulidade, ou anulabilidade, imposta pela inobservância das normas aplicáveis á realização efectiva do acto (não sobre a produção de efeitos a produção de efeitos já falamos no âmbito da eficácia jurídica). Assim sendo podemos partilhar da ideia de que a consequência via de regra do acto inválido é a anulabilidade, “do acto constituído” invocável por um grupo restrito de interessados e dentro de limites temporais, porém aos casos em que haja violação do núcleo essencial de um direito, liberdade ou garantia, há lugar a que se declare “a nulidade” do acto (invocável a todo o tempo e por qualquer interessado). Pois que se o valor jurídico positivo do acto tributário é a “validade”, esta configura a sujeição do acto aos pressupostos de validade (essenciais) tributários, ou seja, dos três requisitos da legalidade tributária que o estipulam “não ser contrario á lei”, que são:

- a) O requisito da competência (enquanto manifestação de vontade exercida por órgão competente): Realiza a verificação de que a conduta formalizada terá que ser emanada por órgão da administração com competência para tal;
- b) O requisito formal (i.e. das formalidades implícitas): Como expressão do princípio da segurança jurídica á manifestação da expressão da vontade de uma entidade pública (administrativa), resultando que o acto tributário emanado por um órgão da administração, governo regional ou autarquia local. Obedecerá aos formalismos correspondentes ao respeito dos direitos dos cidadãos, porém “quanto á essencialidade da formalidade esta é declarada por lei”¹²⁹. Incluem-se no âmbito das formalidades essenciais: Os prazos, As decisões, Os actos preparatórios;
- c) O requisito de forma (escrita, tácita): Enquanto o modo pelo qual a vontade do órgão administrativo se manifesta, compreende essencialmente duas modalidades (e também a oral para alguns actos em sede muito própria que não convirá agora citar):
 - 1) Forma escrita, ou expressa. Sob a qual o acto terá que obedecer na sua essencialidade: à fundamentação com a respectiva enunciação dos factos ou actos que lhe deram origem (conteúdo essencial quando se trate de actos¹³⁰ que neguem, extingam, restrinjam ou afectem por qualquer modo direitos ou interesses legalmente

¹²⁹ CAETANO, Marcelo – *Manual de Direito Administrativo*, Vol.I. 10ª ed. Coimbra: Edições Almedina 2005.

¹³⁰ CPA, artigo 124º n.º 1º. a).

protegidos, ou imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções). Os actos tributários devem ser praticados por escrito “desde que outra forma não seja prevista por lei ou imposta pela natureza e circunstâncias do acto”¹³¹ por ex. Algumas formalidades nos procedimentos de inspecção ou de avaliação indirecta¹³². A identificação adequada da autoridade competente e do responsável. A identificação adequada do destinatário ou destinatários;

2) A Forma tácita¹³³. Interessa verificar que o valor positivo corresponde a requisitos específicos ou seja pelo “o cumprimento dos requisitos exigidos pelo ordenamento para que possa estar apto á produção de efeitos jurídicos”¹³⁴ correspondendo as prescrições que o enquadram, no essencial ao seguinte: 1) Ter sido emanado por entidade competente; 2) de acordo com a forma legalmente prevista; 3) de acordo com o procedimento legalmente exigido; 4) no respeito dos conteúdos superiormente impostos.

3.2.3.1 O valor jurídico negativo

O valor jurídico do acto é a invalidade, com base na ilegalidade enquanto fonte principal uma vez que são consideráveis actualmente outras fontes de invalidade do acto¹³⁵ jurídico como a ilicitude, coacção, vícios da vontade, estas que porém configuráveis fora do âmbito fiscal. A ilegalidade do acto é por excelência configurada como a forma específica de vício do acto administrativo, que pode configurar-se como:

- a) Nulidade (ineficácia jurídica)¹³⁶. Esta sanção recai sobre o acto desrespeitoso aos elementos essenciais determinados por lei, determinando, portanto, a conduta da administração como “nula” e sem a “dignidade” mínima para gerar qualquer efeito jurídico. Repercutindo mesmo para o passado a anulação de qualquer efeito jurídico

¹³¹ CPA, artigo 150º .

¹³² LGT, artigos 81º e ss.

¹³³ CPPT, artigos 106º.

¹³⁴ ROCHA, Joaquim Freitas da - *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 4ª ed. Coimbra, Coimbra Editora 2011.

¹³⁵ Porém da perspectiva puramente administrativista, a ilegalidade do acto pode revestir quanto á sua natureza três formas. 1. Natureza Orgânica. a) Usurpação de poder. b) Incompetência.; 2. Natureza Formal. a) Vícios de forma, 3. Material. a) Violação de lei. b) Desvio de poder. AMARAL, Diogo Freitas do – *Curso de Direito Administrativo, Vol.II*. Coimbra: Edições Almedina 2006.

¹³⁶ CPA, artigo 134º n.º 2.

gerado. A nulidade é, portanto, insanável e arguível a todo o tempo quer por via administrativa quer por via judicial.

- b) Anulabilidade. Esta sanção só pode ser decretada por órgão judicial, portanto, mediante reclamação ou impugnação terá que atender-se sobre ela que apenas os actos individuais e concretos poderão ser alvo de controle (por força do pressuposto da legitimidade) por via de reclamação, recurso ou impugnação. A anulabilidade é sanável, ex. por decurso do tempo.
- c) Ineficácia. “À ineficácia” não se reconhece efeitos retroactivos tal como á anulabilidade ou nulidade. Diz -se do acto ineficaz quando por incumprimento de formalidades necessárias à sua efectivação (o não respeito pelo princípio da publicidade dos actos), este não pode produzir efeitos em determinada esfera jurídica, por desconhecimento, sendo, portanto, ineficaz.

3.2.3.1 A titularidade da competência tributária

É uma forma passível de gerar um valor negativo do acto uma vez que a conseqüente incompetência em relação ao acto tributário realizado, é causa de nulidade absoluta ou relativa, quando não determinada correctamente no âmbito da lei especial. Por outro lado, será de afirmar ainda que em sede de competências tributárias vigora o princípio geral da divisão dos sistemas quanto à sua natureza, desta se administrativa ou judicial.

3.2.4 A Competência administrativa¹³⁷

O procedimento tributário, enquanto exercício da actividade tributária cabe por princípio a Administração Tributária, enquanto órgão titular de direito público com capacidade de exigir o cumprimento das obrigações tributárias de acordo com a lei e respeito pelos direitos do contribuinte, constituída por três sectores:

- a) Serviços centrais, com amplitude nacional e determinados pelas Direcções de serviços de justiça tributária e serviços de gestão de créditos tributários, os:
- b) Serviços regionais, compostos pelas Direcções de finanças, com extensão regional às áreas administrativas e com competências¹³⁸ para a promoção da justiça

¹³⁷ CPPT, artigos 10º e 11º.

administrativa e contencioso tributário, promoção dos processos criminais e fiscais e desenvolvimento da gestão da dívida executiva, constituídas pelas respectivas direcções de impostos¹³⁹, e por:

c) Serviços locais, as repartições de finanças (serviços de finanças) com a competência para dirimir do contencioso tributário e proceder às execuções fiscais.

Ao órgão administrativo competente para a decisão (as Direcções de finanças que de extensão regional às áreas administrativas) cabe por princípio a competência para a direcção de instrução processual, LGT artigo 71º e cf. CPPT artigos 10º e ss. “Não obstante, estabelece-se um dever de reenvio ao órgão administrativo tributário competente no prazo de 48 horas após declaração de incompetência seja esta por conhecimento oficioso seja por solicitação dos interessados” nos termos do CPPT artigo 61º n.º 1º. Ao exercício dos actos normais e declarativos dos contribuintes são competentes os serviços locais de finanças por força do princípio da desconcentração da administração fiscal, sendo sempre “pressuposto da identificação da autoridade administrativa competente (LGT artigo 18º n.º 2) ao respectivo procedimento tributário a determinação do sujeito activo, ou seja, do correspondente domicilio fiscal”, cf. LGT artigo. 19º.

3.2.5 Competência (judicial): os tribunais administrativos e fiscais

Observando-se que em sede administrativa o âmbito das competências subsume o sujeito activo ao princípio da legalidade e à prossecução do interesse público dos órgãos da Administração em respeito pelos direitos e garantias dos administrados, em sede judicial as garantias de defesa do contribuinte são determinadas dentro de um universo bem mais amplo, uma vez que em face de complexo jurisdicional em princípio estamos já fora do âmbito da prossecução do interesse da administração e dentro do âmbito da ponderação de interesses em conflito. Onde tem preponderância o princípio nuclear judicial daquilo que se costuma chamar de princípio da reserva jurisdicional enquanto um princípio de tutela efectiva do direito. Ao abrigo do princípio de reserva da função jurisdicional, os litígios em matéria tributária devem merecer a tutela judicial, isto é, decididos em instância judicial, cf. artigo 202.º da CRP, estabelecendo-se portanto o interesse do contribuinte perante a administração

¹³⁸ Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro, artigo 36º.

¹³⁹ Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro, artigo 2º n.º 1º.

tributária como o pressuposto dos actos concretizadores da vontade dos agentes jurisdicionais tributários – ainda que a CRP no n.º 2 do artigo 209º reconheça o âmbito da função jurisdicional a outras instâncias, ligadas também à realização da justiça, é o caso dos tribunais arbitrais (em especial dos administrativos e tributários) que compõem o complexo da jurisdição judicial em sede tributária. No entanto em sede de arbitragem interessa compreender do seguinte:

a) Do princípio de instância arbitral. A função jurisdicional, institui-se como um dos pilares sob a alçada do Estado, no entanto esta função que via de regra é concretizada por via do reconhecimento de três direitos essenciais para a consagração do princípio de acesso geral à justiça, o direito de acesso á justiça, o direito a uma justiça célere (e imparcial), o direito á acção executiva, ainda que por principio esteja reservada apenas aos tribunais enquanto órgãos de poder publico com competência para tal, actualmente o domínio da função jurisdicional é atribuída a outras instancias que não apenas as de caracter estritamente estatal. A CRP no artigo 209º n.º 2º venha a reconhecer o domínio da realização da justiça também aos tribunais voluntários ou seja as instâncias de arbitragem daí, determinar-se que a função jurisdicional no direito português se divide em dois domínios o privado e o publico, é no domínio da função privada que releva a legitimidade da instancia arbitral instancia esta sobre a qual recaí uma dupla componente de resolução de litígios pois que ao contrario do que se possa determinar originalmente, à componente jurisprudencial privada além de se pronunciar sobre conflitos de natureza privada também tem sobre a sua égide a resolução de conflitos de matérias públicas, ainda que determinados na sua essência por lei especial, seja esta de natureza administrativa seja de natureza tributária - ainda que se possa considerar que a componente privada da função jurisprudencial seja apenas uma delegação do poder da justiça publica, questão com o seus devidos fundamentos mas que por agora não urge abordar.

b) Da arbitragem administrativa e tributária. O domínio da arbitragem no direito português é distribuído por dois domínios, o voluntário e o público¹⁴⁰, e ao que por agora nos interessa

¹⁴⁰ Ainda que se possa considerar que a componente privada da função jurisprudencial seja apenas uma delegação do poder da justiça publica, questão com o seus devidos fundamentos mas que por agora não urge abordar dado a extensão e complexidade da temática relativa à legitimidade da instancia arbitral tributária e a sua égide na resolução de conflitos públicos, ainda que estes sejam determinados na sua essência por lei especial seja esta de natureza administrativa seja de natureza tributária.

ser em sede de domínio público as causas de natureza administrativa e tributária¹⁴¹, que em Portugal vigoram, constituíram-se por força da lei de arbitragem voluntária na sua versão original, Lei n.º 31/86, de 29 de agosto, Lei de arbitragem Voluntária (LAV) que veio conceber uma alternativa ao domínio clássico da justiça pública, ou seja fora do círculo judicial, através de uma resolução de conflitos de âmbito de direito privado ou seja propõe o Estado enquanto entidade com personalidade autónoma ser parte legítima em situações permitidas por lei especial ao dispor no seu artigo 1º, a resolução de conflitos em matéria de direito público por via da arbitragem, ao determinar no n.º 4 desse artigo 1º a seguinte redacção “O Estado e outras pessoas colectivas de direito público podem celebrar convenções de arbitragem, se para tanto forem autorizados por lei especial ou se elas tiverem por objecto litígios respeitantes a relações de direito privado”. Estava agora aberto o caminho para a resolução privada de conflitos mesmo daqueles de natureza pública. Actualmente parte-se do princípio geral de que em matéria de direito público tudo pode ser arbitrável desde que tenha natureza patrimonial, cf. artigo 1º n.º 1º da actual Lei da Arbitragem Voluntária, Lei n.º n. 63/2011, de 14 de dezembro (LAV), determinando a mesma lei no artigo 1º n.º 5º que se remetam as matérias de foro administrativo para o Código de Processo nos Tribunais Administrativos, Lei n.º 15/2002 de 22 de fevereiro (CPTA), em especial sobre os artigos 180º a 187º, sempre que não incidam sobre elas matérias de direito privado, deste n.º 5, determina-se por outro lado que a arbitragem administrativa divide-se essencialmente em dois regimes um regime geral e um regime especial este último que exposto por via dos artigos 180º e 187º do CPTA, regime em que vigora como norma subsidiária a Lei n.º 68/2011 – LAV, consubstanciada nesta sede como o regime geral. Em sede de arbitragem tributária o regime é disposto pelo DL n.º 10/2011, de 20 de janeiro, Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT).

Resultando ser o fundamento da função jurisdicional do direito português distribuído por dois domínios, o privado já acima aludido (em “a” e “b”) e o público, que comporta uma

¹⁴¹ Pois que na sua essência a jurisdição tributária incidirá sobre a constância dos actos tributários (*lactu sensu*) sob duas dimensões, uma primeira de carácter material que incidente sobre os actos de liquidação (actos tributários “*stricto sensu*”), e uma segunda de carácter mais formal incidente sobre os actos administrativos em matéria tributária (CPPT). Ambas estas dimensões que apenas são realizadas, por uma natureza subjectiva em sede de contencioso tributário dada a preponderância da legitimidade passiva que graça em sede de contencioso tributário visando este fórum portanto a realização das posições jurídicas dos sujeitos passivos, (i.e. do contribuinte) - veja-se os casos de impugnação por “ilegalidade do acto administrativo” e da impugnação por “Errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários” – Porém posição que Freitas da Rocha, Joaquim, não tem como aceite de todo uma vez conceber da necessidade de um sentido objectivo, em sede de contencioso tributário. Cf. ROCHA, Freitas da (2011). *Op. cit.* P.36 e 37.

realização jurídica por uma correspondência orgânica específica consolidante da estrutura judicial o que resulta que as causas de índole fiscal são julgadas em Tribunais de jurisdições que se complementares em dado patamar são no entanto distintas. Como sucede com os tribunais de jurisdição administrativa e fiscal. Jurisdições essas que se consideradas conjuntas (administrativas e fiscal) esse ajuntamento só é verificável ou seja só tem relevância essencial em sede de instâncias superior (Tribunal Central Administrativo, e Supremo Tribunal Administrativo) uma vez que em primeira Instância (fiscal) cabe exclusivamente a Tribunais Tributários¹⁴² a resolução de litígios entre a administração fiscal e o contribuinte, pois que “Os tribunais da jurisdição administrativa e fiscal sendo órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo, nos litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais” assim estipula o “Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais” (ETAF) artigo 1º n.º 1º, no que resulta porém em ser da competência dos Tribunais Tributários (aqueles de 1ª Instância fiscal) as regras especiais de aplicação fiscal, uma vez que às Instâncias superiores, de jurisdição conjunta (Tribunais Centrais Administrativos e Supremo Tribunal Administrativo) cabem apenas em sede fiscal, recursos e formas especiais de acções. Como determina o CPPT “Os processos da competência dos tribunais tributários são julgados em 1.ª instância pelo tribunal da área do serviço periférico local onde se praticou o acto objecto da impugnação ou onde deva instaurar-se a execução”¹⁴³.

3.2.5.1. Competência em razão da Hierarquia.

As regras de competência territorial¹⁴⁴ (afectas regra geral ao dever de iniciativa tendo como pressuposto essencial o domicílio do contribuinte), conformam o princípio da cooperação judicial ao definir que o tribunal incompetente deverá processar o reenvio para o tribunal competente nos devidos termos do CPPT¹⁴⁵. Resultando como essencial a estas regras a fixação da estrutura da magistratura tributária ou seja da atribuição das competências jurisdicionais em razão da hierarquia uma vez que a competência específica das diversas instâncias tributárias é promovida em função da sua hierarquia judicial e atende que os tribunais tributários (os tribunais de ingresso)¹⁴⁶, lhes é permitido conhecer de todas as

¹⁴² ETAF artigo 49º “Competência dos tribunais tributários”.

¹⁴³ CPPT, artigo 12º n.º 1º.

¹⁴⁴ CPPT. artigo 17.º (Incompetência territorial em processo judicial).

¹⁴⁵ CPPT, artigo 18º e 19º.

¹⁴⁶ ETAF, artigo 49º.

questões jurídico-tributárias que não reservadas aos Tribunais Centrais Administrativos¹⁴⁷ (TCA's) ou ao Supremo Tribunal Administrativo¹⁴⁸ (STA), mais especificamente às secções de contencioso tributário. Assim se estipulando que para além do Tribunal Tributário (1ª instância), interessa às regras de competência em razão da hierarquia os seguintes tribunais que compõem a estrutura de recurso em sede administrativo tributária:

Tribunais Centrais Administrativos (TCA's). Reservando-se as questões de recurso das 1ªs Instâncias cuja valor da alçada lhes seja superior, mas também têm estes tribunais competências em primeiro grau de jurisdição para questões fiscais de âmbito estrutural (ilegalidade de normas administrativas em matéria fiscal), e para actos praticados por membros do governo¹⁴⁹.

O Supremo Tribunal Administrativo¹⁵⁰. O Supremo Tribunal Administrativo é o órgão superior da hierarquia dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal¹⁵¹. Como tribunal de primeira jurisdição destaca-se a competência para dirimir dos “*conflitos de competência entre Tribunais Tributários*”¹⁵², assim como de recursos de actos administrativos praticados em sede de Conselho de Ministros. Como competências de segunda jurisdição, reservam-se as questões de recurso das decisões dos TCA's, assim como dos “recursos das decisões dos tribunais tributários (per saltum)” com exclusivo fundamento em matéria de direito.

3.2.5.2 Regras de competência aplicáveis aos tribunais tributários

Em primeira instância tributária relevam-se as regras especiais de competência, nomeadamente em razão do valor e em razão de matéria porque densificadoras do espaço das garantias do contribuinte, uma vez que determinam o âmbito da sua iniciativa judicial, visando a consolidação da tutela efectiva de todos os seus direitos ou interesses legalmente protegidos. No entanto são as regras de “competência em razão da matéria” aquelas, e as em

¹⁴⁷ ETAF, artigo 38º (TCA, Competência da Secção de Contencioso Tributário).

¹⁴⁸ ETAF, artigo 26º (STA, Competência da Secção de Contencioso Tributário).

¹⁴⁹ ETAF, artigo 38º.

¹⁵⁰ ETAF, artigo 26º.

¹⁵¹ ETAF, artigo 12º (Funcionamento e poderes do STA).

¹⁵² CPPT, artigo 18.º n.º 1º e 3º (declaração judicial de incompetência).

“razão da hierarquia”, que são determinantes ao conhecimento do mérito da causa, uma vez que a sua incompetência é de valor absoluto para a instância ¹⁵³.

3.2.5.3 Competência em razão do valor

Contrariamente ao processo civil ou administrativo em processo tributário não se distinguem formas processuais (sumária, sumaríssima) em razão do valor, considerando-se a razão do valor essencialmente para efeitos de recurso. Determinando-se ser a alçada do Tribunal Tributário¹⁵⁴ aquela pela qual a instância pode decidir sem possibilidade de recurso ordinário (que corresponde a um quarto¹⁵⁵ da que se encontra estabelecida para os tribunais judiciais de 1ª instância). Para a determinação do valor da causa¹⁵⁶ “enquanto valores atendíveis, para efeitos de custas ou outros previstos na lei”¹⁵⁷. Têm-se como atendíveis, regra geral, o valor do acto impugnado (nos casos de Liquidação, ou fixação de valor seja patrimonial ou da matéria colectável), No contencioso associado à execução fiscal, o valor correspondente ao montante da dívida exequenda ou da parte restante sujeita à contestação¹⁵⁸. Quando existam apenações de impugnações ou execuções o valor é o correspondente à soma dos pedidos.

3.2.5.4 Competência em razão de matéria

Atendendo que em princípio a delimitação da competência é fixada no momento da propositura da acção, irrelevando-se posteriormente quaisquer modificações, sejam elas de facto ou direito sobre quaisquer questões administrativas de natureza fiscal apreciáveis pelos tribunais tributários as questões em razão de matéria¹⁵⁹ desta instância são fundamentalmente:

- a) Acções para reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária¹⁶⁰, acções que seguem os termos do processo de impugnação¹⁶¹.
- b) Pedidos de declaração de ilegalidade de normas administrativas em matéria fiscal.

¹⁵³ CPPT, artigo 16º n.º 1º, visto que a “incompetência absoluta é de conhecimento oficioso e pode ser arguida pelos interessados ou suscitada pelo Ministério Público ou pelo representante da Fazenda Pública até ao trânsito em julgado da decisão final”.

¹⁵⁴ ETAF artigo 6º n.º 2º.

¹⁵⁵ Que passou de 3740,98 euros para 5000 euros nos tribunais comuns, equivalendo actualmente a 1250 euros.

¹⁵⁶ CPPT, artigo 97º-A* “Valor da causa”.

¹⁵⁷ ETAF, artigo 6º n.º 2º “A admissibilidade dos recursos por efeito das alçadas”.

¹⁵⁸ CPPT, artigo 97º-A n.º 1º al. e).

¹⁵⁹ ETAF artigo 49º (Competência dos Tribunais Tributários).

¹⁶⁰ CPPT artigo 145º (Reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária).

¹⁶¹ CPPT artigo 145º, n.º 4º.

- c) Vários recursos de índole essencialmente administrativa (recursos contenciosos).
- d) Recursos de actos praticados no processo de execução fiscal.

Contudo retenha-se que em Pleno se possam suscitar questões de inconstitucionalidade apreciáveis pela mesma instância uma vez que nesta sede “a competência para julgar da inconstitucionalidade é reconhecida a todos os tribunais, cabendo sempre recurso, no que toca a essa apreciação, para o Tribunal Constitucional”, por via da acção constitucional da “fiscalização sucessiva em concreto”¹⁶², matéria esta que abordada no ponto referente ao recurso constitucional.

3.2.6 Incidentes de competências em instância tributária

Os conflitos de competências podem determinar a improcedência do pedido por incompetência do tribunal para apreciação do mérito da acção, nomeadamente, quando se trate de incompetências tidas como absolutas desde logo aquelas que por em razão de matéria ou da hierarquia resultem numa incapacidade do tribunal dirimir sobre a questão apresentada. Contudo por aplicação e necessidade de aproveitamento dos actos válidos (dentro do princípio da economia processual) evitando, portanto, a repetição dos actos que possam ser aproveitados ao processo em causa, determinam-se os casos de incompetência relativa em que através de diversas formalidades se aproveitam os actos válidos usualmente por correcção da incompetência sanável, cf. CPPT artigo 18º “A decisão judicial da incompetência territorial implica a remessa oficiosa do processo ao tribunal competente no prazo de 48 horas (...) porém sendo que (...) a petição¹⁶³ considera-se apresentada na data do primeiro registo do processo”

¹⁶² No que toca em especial à estrutura da fiscalização em concreto inclui-se esta num misto entre a fiscalização judicial difusa característica do modelo norte americano – em que o poder de fiscalização é atribuído a todos os órgãos judiciais, porém se aqui é garantida a possibilidade de recurso para o mais alto tribunal com jurisdição ao caso em concreto, com a desaplicação no caso em concreto da norma se considerada inconstitucional- uma fiscalização judicial concentrada como a característica do modelo austríaco que se verifica no caso nacional, que dispõe uma concentração da problemática constitucional num só órgão - O Tribunal Constitucional. Resulta portanto no sistema nacional constitucional um sistema misto. Difuso (pois que a questão pode ser levantada em lide judicial) e concentrado conforme repara Bacelar Gouveia na medida que a intervenção da fiscalidade é atribuída tanto aos tribunais em geral como especificadamente ao tribunal constitucional por a este caber a última palavra. Vide: GOUVEIA, Bacelar - *Manual de Direito Constitucional Vol. II*. 6ª ed. Coimbra: Editora Almedina 2016.

¹⁶³ CPPT, artigo 18º n.º 4º.

3.3 GARANTIAS PREVENTIVAS SUBJECTIVAS

Conforme se tem vindo a sublinhar, o procedimento tributário - complexo de actos conducentes à concretização da vontade dos agentes competentes na prossecução do interesse publico – compõe a realização material consubstancializada por via de um respeito a estatuições normativas em especial as referentes aos direitos e garantias dos administrados. Consumando-se o procedimento tributário numa responsabilidade da administração tributária sobre o domínio de liberdade fundamental o exercício fiscal conforma uma esfera de dignidade mínima do contribuinte¹⁶⁴. resultando que a acção fiscal se delimite por via desta construção material. Concebendo-se como complemento ao exercício da autoridade fiscal uma “fonte garantística originária preventiva” (por ex. do rendimento mínimo de subsistência, e a noção de lucro tributável domínio) consolidadora da legitimidade do exercício da autoridade tributária, e uma fonte normativa garantística derivada concretizada nas garantias não impugnatórias subjectivas. Se as primeiras são elementos delimitadores do domínio da actuação da autoridade tributária especialmente em fase de “Liquidação” das segundas poder-se-á afirmar constituírem direitos inerentes à legalidade de todo o procedimento tributário em especial as fases de liquidação e cobrança. Face ao exposto, constitui-se uma extensão de delimitações positivas à aplicação material da tributação a que certa doutrina denomina de “conteúdo material subjectivo” ou “conteúdo garantístico administrativo de caracter não impugnatório”. Independentemente da denominação doutrinal interessa delinear-se esta “materialidade subjectiva reconhecida” como um conteúdo garantístico pessoal “preventivo”.

¹⁶⁴ A Materialidade Subjectiva reconhecida (O rendimento). Que tem como finalidade estabelecer um dos princípios basilares do direito fiscal, o princípio da igualdade, um dos princípios basilares de um Estado de direito democrático (e constitucionalmente consagrado no artigo 13º da CRP). O princípio da igualdade está fortemente consolidado pelo princípio da dignidade da pessoa humana ou melhor “da igual dignidade da pessoa humana”, o que em termos tributários resulta na igualdade de sacrifícios consubstanciada no princípio da progressividade do imposto diferenciando os contribuintes mediante não apenas pelos rendimentos (tratamento igual ao mesmo escalão de rendimento e tratamento diferenciado a escalões diferenciados de rendimentos) mas essencialmente ao reconhecimento do valor da dignidade da pessoa humana e o dever de garantir a todos um mínimo de existência condigno (cf. artigo 70º n.º 1º do CIRS). Portanto é que do princípio da igualdade tributária enquanto corolário de densificação da protecção da dignidade da pessoa humana, ou como já antes aqui neste trabalho referenciado, “o princípio de liberdade mínima”, estabelece-se por via da figura de rendimento indisponível ou seja a capacidade contributiva determinada com base no rendimento real conceptualizando - se daqui, uma garantia limitativa à tributação do rendimento desde que se o tenha como necessário às necessidades básicas do contribuinte (concepção esta extensível também as pessoas colectivas através da noção objectiva do lucro tributável). Porém é ao contribuinte reconhecidamente legitimado quem tem que despoletar o meio necessário (declarativo ou judicial) visto que o pressuposto da legitimidade determina o âmbito subjectivo do direito em causa, fundamental para a a invalidade da cobrança com base no pressuposto garantístico do rendimento de subsistência aceitável.

3.3.1 Garantias administrativas não impugnatórias

Estas que de Fórum administrativo. Enquanto o corpo de “Garantias Preventivas” consolidantes à subsistência de exigência do respeito ou consideração de determinado direito consagrado no corpo dos direitos “fundamentais do cidadão” e, portanto, dos direitos subjectivos do contribuinte. Comportam em si um caracter garantístico subjectivo inerente ao exercício da administração fiscal dado o caracter não jurisdicional do procedimento administrativo realizar as necessárias diligências para a prossecução do interesse público, em respeito aos direitos e garantias dos administrados. Nestas “O Direito á participação”¹⁶⁵ e o “Direito à informação”¹⁶⁶ assumem uma relevância original nesta concepção, porém há a haver (como tem sido demonstrado ao longo do trabalho) que os actos administrativos visam sempre por via de regra, o respeito pelo conteúdo garantístico de cidadania do contribuinte e assim “preventivamente” a sua participação activa no controle administrativo representa acima de tudo “*um modus*” de mútua responsabilização das decisões administrativas. Resultam essencialmente estas garantias no respeito da administração aos seguintes direitos:

3.3.1.1 Direito de informação (LGT, artigos 59º e 67º)

Que engloba o direito de fundamentação, de notificação e, portanto, visando um esclarecimento subjectivo, em tempo útil, necessário à interpretação e integração da formalidade administrativa cf. LGT, artigo 59.º n.º 3º. Assim como o direito expresso do contribuinte obter informação relativa ao controle do seu processo específico cf. artigo 67º. O direito à informação abrange o direito à informação vinculativa, nos termos previstos na LGT artigo 68.º, ou seja, da possibilidade de solicitar, por via electrónica, ao Director Geral da AT, informação vinculativa sobre a situação tributária dos sujeitos passivos, ou sobre os pressupostos dos benefícios fiscais. “Informação vinculativa Geral” Gratuita e com prazo fiscal de 150 dias (i.e. contínuos) a iniciar desde a data do pedido. “Informação vinculativa Urgente”. Sujeita ao pagamento de taxa e com prazo fiscal de 120 dias que implica deferimento (despacho favorável) tácito do pedido, em caso de não cumprimento do prazo. E o Direito á informação geral. Em que o pedido (oral escrito), tem um prazo geral de resposta de 10 dias (usualmente para requisitar informações necessárias à tramitação de acções administrativas pedidos, reclamações ou mesmo de impugnações se bem que nestes termos já estamos no âmbito da participação na formação da decisão) e cuja omissão resultará em

¹⁶⁵ LGT, artigo 60º (Princípio da participação).

¹⁶⁶ LGT, artigo 59º n.º 3º.

indeferimento (automático), ou em intimação para consulta de documentos e passagem de certidões (cf. CPPT artigo 146º, uma vez que são admitidos no processo judicial tributário meios processuais acessórios de intimação para a consulta de documentos e passagem de certidões, de produção antecipada de prova e de execução dos julgados, os quais serão regulados pelo disposto nas normas sobre o processo nos tribunais administrativos). Nos procedimentos e processos não informatizados, as certidões e termos serão obrigatoriamente passados mediante a apresentação de pedido escrito ou oral, no prazo de 10 dias, porém casos especiais há “As certidões poderão ser passadas no prazo de 48 horas caso a administração tributária disponha dos elementos necessários e o contribuinte invoque fundamentadamente urgência na sua obtenção”.

3.3.1.2 Direito de participação (LGT, artigo 60º)

Que resulta deste logo no “direito de requerimento de certidões”¹⁶⁷, quando necessárias ao fundamento dos meios impugnatórios uma vez inserida no âmbito do controle e participativo da decisão administrativa. Mais do que “do requerimento” como um mero direito subjectivo de informação. Outro direito de participação é “O direito de audição prévia”¹⁶⁸, antes da conclusão do acto (de liquidação), do indeferimento total ou parcial de pedidos, reclamações, recursos ou petições, da revogação de qualquer benefício fiscal ou acto administrativo constitutivo de direitos em matéria fiscal, da decisão de aplicação de métodos indirectos de tributação, da conclusão do relatório da inspecção tributária. Este direito bastante expansivo porém limitado às posições da administração uma vez que esta se arroga do princípio da notificação ou seja do dever de informação para a constituição do acto (...)uma vez que é dispensada a audição a) No caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe seja favorável; b) No

¹⁶⁷ CPPT, artigo 24º.

¹⁶⁸ *O direito de audição prévia*, antes da conclusão dos actos de liquidação: A) Porém resulta que este direito em termos materiais, no que concerne aos impostos de rendimento (IRC, IRS e rendimento de capitais) não é mais do que o fundamento de um dever de informação da administração Tributária para com o contribuinte, excepto para os casos de Avaliação indirecta (Procedimento de Inspeção), uma vez que via de regra cabe ao contribuinte o dever de declaração para efeitos de liquidação excluindo os casos especiais de tributação de rendimentos de capitais estes sujeitos a retenção na fonte. Recaindo portanto por via de regra este direito de audição dos actos em sede de impostos de rendimento essencialmente no núcleo dos actos impugnatórios. B) no caso dos impostos de património (IMI e Impostos sobre o património financeiro.). Já resulta este direito num sentido material diferente uma vez que a determinação da obrigação tributária advém de uma base objectiva e é sujeita a avaliação por Iniciativa da Autoridade Tributária cf. CIMI artigo 33º dos prédios Rústicos, e artigo 37º dos prédios Urbanos, e ainda as fixações das avaliações dos artigos 71º a 75º. Realçar que o convite de participação do contribuinte para a conclusão do acto é um direito efectivo em sede de IMI, uma vez que é alvo de suspensão da liquidação a não participação do contribuinte nos termos do artigo 118º do CIMI.

caso de a liquidação se efectuar officiosamente, com base em valores objectivos previstos na lei, desde que o contribuinte tenha sido notificado para apresentação da declaração em falta, sem que o tenha feito. Uma vez que (...)o procedimento tributário segue o princípio do contraditório, participando o contribuinte, nos termos da lei, na formação da decisão(...) em conformidade com o artigo 45º do CPPT, ainda de referir que a inobservância do dever de audição é fundamento para a invalidade do acto tributário ¹⁶⁹ por vicio de forma e preterição de formalidades legais.

3.3.1.3 Garantias do contribuinte no procedimento (especial) de inspecção (LGT, artigos 87º e ss.)

Aos casos e com os fundamentos previstos na lei¹⁷⁰ em que se especificará os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação directas e exacta da matéria tributável¹⁷¹, ou descreverá o afastamento da matéria tributável do sujeito passivo dos indicadores objectivos da actividade de base científica ou fará a descrição dos bens cuja propriedade ou fruição a lei considerar manifestações de fortuna relevantes¹⁷², ou indicará a sequência de prejuízos fiscais relevantes, e indicará os critérios utilizados na avaliação da matéria tributável. A eficácia da decisão depende da notificação devidamente fundamentada, LGT artigo 77º. Para estes casos restará ao contribuinte para a justa correcção dos actos e deveres preventivos da administração fazer valer dos seus seguintes direitos.

- a) Oposição aos actos de inspecção desde com legitimo fundamento na falta de credenciação dos funcionários incumbidos da sua execução, RCPIT artigo 47º.
- b) Regularização da situação. Pode sempre o contribuinte ou obrigado tributário, no decurso do procedimento de inspecção, proceder à regularização da sua situação tributária “mesmo quando as infracções tenham sido apuradas no âmbito do mesmo procedimento” RCPIT artigo 58º.
- c) Sancionamento das conclusões do relatório de inspecção. Uma vez que sem prejuízo do regime especial de fiscalização tributária por iniciativa dos sujeitos passivos, os sujeitos passivos ou obrigados tributários podem no prazo de 30 dias após a notificação das

¹⁶⁹ Gerando a anulabilidade do acto e não a sua nulidade. Vide: ROCHA, Joaquim Freitas da - *Lições de Procedimento e Processo Tributário*. 4ª Edição. Coimbra, Coimbra Editora 2011. Pág. 51.

¹⁷⁰ LGT, artigo 87º n.º 1º.

¹⁷¹ LGT, artigo 88º.

¹⁷² LGT, artigo 89º-A.

conclusões do relatório e com identificação das matérias sobre as quais pretendam que recaia sancionamento, solicitar ao director-geral dos Impostos que sancione as conclusões do relatório da inspecção “considerar-se-á o pedido tacitamente deferido se a administração tributária não se pronunciar no prazo de seis meses” RCPIT artigo 64º caso em que a administração tributária não pode proceder relativamente à entidade inspecionada em sentido diverso do teor das conclusões do relatório nos três anos seguintes ao da data da notificação destas, salvo se se apurar posteriormente simulação.

3.4 AS GARANTIAS IMPUGNATÓRIAS. ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

Relativamente aos meios Impugnatórios, enquanto garantias de defesa, teremos que ter em conta primeiramente o âmbito geral das garantias do contribuinte no que se refere à sua aplicação instrumental e formal, ou seja, enquanto meio de acção interventiva ao dispor do contribuinte, se resume a dois tipos de mecanismos: os de natureza administrativa e de natureza judicial. No que toca à natureza administrativa, tem-se os seguintes institutos:

- a) Instrumentos gratuitos. O artigo 268º da CRP estipula nos seus n.ºs 4º e 5º em sede de direitos e garantias dos administrados, instrumentos visando uma tutela dos direitos constituídos como de impugnação de actos (n. 4º) e como de normas lesivas do interesse do contribuinte (n. 5º) dentro dos órgãos de administração. Se no essencial este artigo na sua totalidade define normas de carácter “preventivo”¹⁷³, e portanto, não impugnatórios. Por outro lado, dispõe nos n.ºs já acima aludidos de normas de um carácter “repressivo”¹⁷⁴, e assim impugnatórias, quando visando reprimir a execução de um acto lesivo ao interesse do contribuinte “objectivando repor” não só uma verdade material como a prossecução da legalidade do acto por interposição de uma acção ou decisão administrativa lesiva do interesse do contribuinte. Instrumentos estes que dispostos ao serviço do contribuinte, corporizam um sentido de “simplicidade de termos e brevidade das resoluções”, consagrando regra geral um prazo de conclusão de quatro meses¹⁷⁵ em que os actos devam ser praticados em oito dias. Por outro lado, caracterizam-se pela dispensa de formalidades essenciais,

¹⁷³ CRP, artigo 268º n.º 1º.

¹⁷⁴ CRP, artigo 268º n.º 4º.

¹⁷⁵ LGT, artigo 57º n.º 1º.

resumindo-se os meios probatórios destes procedimentos “à prova documental” e estarem abrangidos por uma isenção de custas para o contribuinte, por princípio.

Ao que à natureza judicial diga respeito, formalizam-se:

b) Os mecanismos de natureza judicial¹⁷⁶. São estes meios concretizadores de um acesso ao direito e a tutela jurisdicional efectiva, em sede tributária, uma vez que consagram, enquanto meios jurisdicionais dispostos ao serviço do contribuinte, o fim de fazer valer os seus intentos materiais visando a reposição da legalidade sobre actos ou decisões administrativas com erróneo fundamento factual em sede Judicial. São caracterizados por tramitações de base formal e mais lenta do que os instrumentos gratuitos (dois anos desde a instauração e a decisão de 1ª Instância) e sujeito a custas, e admitindo outros meios gerais de prova¹⁷⁷ que não apenas documentais, e têm as suas decisões força de caso julgado contrariamente à decisão administrativa que são apenas actos (vinculativos) da administração. Têm estes instrumentos natureza de mera anulação do acto resultante mormente em restituição pecuniária.

3.4.1 Garantias impugnatórias administrativas

As que têm como objectivo proceder à correcção ou controle de um acto por repreensão da execução de um acto lesivo ao interesse do contribuinte “objectivando repor” não só uma verdade material, mas também o controle efectivo da decisão (anulação do acto). Estas garantias enquanto procedimentos tributários caracterizam-se por incorporarem uma fase de iniciativa (impulso) desformalizada, e de decisão (célere)¹⁷⁸ consolidada por uma limitação dos meios probatórios à forma documental e aos elementos oficiais de que os serviços disponham¹⁷⁹.

3.4.1.2 A Reclamação graciosa (CPPT, artigos 68º e ss.)

É um procedimento essencialmente documental isento de qualquer formalidade especial (incluindo a transmissão electrónica de dados, cf. CPPT artigo 70º n.º 7º) e, portanto, ao

¹⁷⁶ LGT, artigo 9º (Acesso à Justiça Tributária) n.ºs 1º e 2º.

¹⁷⁷ CPPT, artigo 115º n.º 1º.

¹⁷⁸ LGT, artigo 57º (Prazos do Procedimento).

¹⁷⁹ CPPT, artigo 69º e).

alcance do cidadão comum. Visa contestar, qualquer acto exercido pela administração lesivo do legítimo interesse do contribuinte, mormente (...)o acto tributário de natureza unilateral definitiva e impositiva, i.e. a liquidação(...), o acto fundado na ilegalidade ou seja, são fundamentos desta impugnação administrativa os mesmos previstos para a impugnação judicial (cf. CPPT artigos 70º n.º 1, e 99º). Notar que “o pagamento do imposto não faz precluir o direito a reclamar”, (LGT artigo 9º n.º 1º) conforme dispõe artigos 131º, 132º, 133º do CPPT. Porém, assume este procedimento ser o primeiro meio impugnatório ao dispor do cidadão, uma vez que é exigência material preliminar de parte dos meios impugnatórios, nomeadamente, para as impugnações especiais por erro na autoliquidação erro na retenção na fonte, erro nos pagamentos por conta, erro na quantificação da matéria tributável, ou erro nos pressupostos de aplicação dos métodos indirectos. A título de conclusão “O procedimento de reclamação graciosa visa a anulação total ou parcial dos actos tributários por iniciativa do contribuinte, incluindo, nos termos da lei, os substitutos e responsáveis; Não pode ser deduzida reclamação graciosa quando tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo fundamento”¹⁸⁰.Elementos essenciais deste procedimento são as fases de iniciativa e decisão:

1. Iniciativa: esta como já se disse acima, cabe sempre ao contribuinte por Petição dirigida ao director de serviços, dentro do prazo de 120 dias após os factos determinados por lei (cf. resulta do disposto nos artigos 70º n.º 1º e 102º n.º 1º do CPPT):
 - a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;
 - b) Notificação dos restantes actos tributários, mesmo quando não dêem origem a qualquer liquidação;
 - c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal; d) Formação da presunção de indeferimento tácito;
 - d) Notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código;
 - e) Conhecimento dos actos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.

¹⁸⁰ CPPT, artigo 68º.

Iniciativa no prazo especial de 2 anos. Em caso de:

- a) Erro na autoliquidação, CPPT artigo. 131º. Em que a impugnação terá que ser obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa até 2 anos após a apresentação da declaração.
- b) Erro na retenção na fonte, CPPT artigo. 132º. Ou seja (...)na entrega de imposto superior ao retido(...).

Iniciativa da reclamação no prazo de 30 dias. Aos casos especiais de:

- a) Impugnação em caso de pagamento por conta, CPPT artigo. 133º n.º 1º.
2. A decisão: esta, após o órgão periférico local instaurar o processo, instrui-lo-á com os elementos ao seu dispor em prazo não superior a 90 dias e elaborará proposta fundamentada de decisão ao dirigente do órgão periférico regional com capacidade de Decisão, porém (...)notificado o contribuinte para audição prévia em caso de decisão não favorável no prazo de 8 a 15 dias finda a instrução(...). No prazo máximo de 4 meses após entrega da petição nos serviços competentes presumir-se-á como indeferida tacitamente a decisão.

3.4.1.3 As Reclamações prévias necessárias (artigos 131º a 133º do CPPT)

O procedimento de reclamação graciosa, por princípio, constitui-se como um meio de natureza facultativa podendo o contribuinte fazer-se valer da via judicial como meio de resolução da situação observada como desprivilegiante. Situações há, no entanto, em que o esgotamento da via administrativa surge como determinante processual, obrigando assim o sujeito passivo mediante certas situações a ocorrer dos meios graciosos antes da utilização dos meios judiciais. Interessa relevar os procedimentos de reclamação especiais como exigíveis componentes do fundamento das Impugnações judiciais (...) uma vez que são “parte processual” prévia do processo de impugnação judicial para os termos do n.º1 do artigo. 99 do CPPT(...) Situações estas determinadas pelos seguintes casos:

- a) Os casos especiais de autoliquidação Cf. CPPT, artigo. 131º n.º 1 e 2.
 - b) Os casos especiais de retenção na fonte Cf. CPPT, artigo. 132º n.º 3 e 5.
 - c) Os casos especiais de pagamentos por conta Cf. CPPT, artigo. 133º n.º 2º e 3º.
- (...)a este caso aplica-se um prazo especial de reclamação de 30 dias após o conhecimento expresso ou tácito) do indeferimento da decisão administrativa(...).

Uma vez que há o entendimento de que por via de regra sobre tais situações, não há qualquer manifestação de vontade da administração por forma a lesar a posição do contribuinte, e assim, haver a necessidade de antes de se avançar para a impugnação judicial, saber-se qual a apreciação da administração em relação ao acto tributário praticado pelo contribuinte, como condição preparatória duma eventual impugnação judicial, dado que as situações passíveis de tal “princípio de necessidade prévia” são situações particularmente geradas por via de uma intervenção do contribuinte (autoliquidação, retenção na fonte, pagamentos por conta) enquanto agente dinamizador do procedimento fiscal.

Porém a reclamação será facultativa aplicando-se a fundamentação da impugnação judicial com base na ilegalidade do acto (cf. artigo. 131º n.º 3º do CPPT) para a autoliquidação, e aplicável a todos os outros casos especiais e portanto excepção ao princípio da economia dos meios processuais, ou seja é facultativa a reclamação prévia aos casos, em que o fundamento da impugnação (das já citadas matérias especiais) consistir apenas e exclusivamente em matéria de direito.

3.4.1.4 O Recurso hierárquico (Artigo 80º da LGT, Artigos 66º e ss do CPPT)

De princípio esta garantia administrativa pode incidir sobre a legalidade ou sobre o mérito do acto apreciado, porém sabendo que o meio adequado para questionar a legalidade do acto é a reclamação, ao recurso hierárquico por princípio “cabem questões de mérito” uma vez que “as decisões dos órgãos da administração tributária são susceptíveis de recurso hierárquico”¹⁸¹. Esta garantia efectiva-se por solicitação ao superior hierárquico da entidade que praticou o acto, uma nova apreciação sobre a posição administrativa já realizada (da “legalidade” ou do mérito da acção). Contudo vigorando o princípio do duplo grau de decisão (...)ou seja de que

¹⁸¹ CPPT, artigo 66º n.º 1.

a mesma pretensão não pode ser apreciada mais de duas vezes por órgãos da Administração tributária(...) atribui-se que os recursos hierárquicos devam ser dirigidos ao mais elevado superior hierárquico do autor do acto e aí decididos no prazo máximo de 60 dias¹⁸².

- a) Os recursos hierárquicos podem ser interpostos, no prazo de 30 dias a contar da notificação do acto respectivo¹⁸³.
- b) Os recursos hierárquicos devem subir, para a instância decisória administrativa, num prazo de 15 dias, resultando que neste prazo pode o autor do acto recorrido revogá-lo total ou parcialmente¹⁸⁴.

(...) O indeferimento do recurso hierárquico necessário ou o decurso dos prazos referidos nos n.ºs 1º e 2º, sem que haja sido tomada uma decisão, conferem ao interessado a possibilidade de impugnar contenciosamente o acto do órgão subalterno (...) sobre o assunto cf. artigo 197º n.º 4º do Código de Procedimento administrativo (CPA).

Retendo-se que a impugnação judicial por via de regra será apresentada no prazo de três meses contados a partir do conhecimento do indeferimento expresso ou tácito da decisão em causa.

3.4.1.5 O Procedimento(s) de revisão dos actos tributários (LGT, artigo 78º)

Este procedimento incide essencialmente num “pedido de revisão dos actos tributários”- actos estes resultantes na fixação da matéria tributável (ou do próprio acto de liquidação) directa ou indirecta¹⁸⁵ - pela entidade que os praticou. O pedido será “reapreciado pelo próprio órgão que praticou o acto” atendendo ao princípio da (busca incessante pela) verdade material, nos moldes designados como aceitáveis. A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa (120 dias) e com fundamento em qualquer ilegalidade. Porém e se

¹⁸² CPPT, artigo 66º n.º 5.

¹⁸³ CPPT, artigo 66º n.º 2.

¹⁸⁴ CPPT, artigo 66º n.º 4.

¹⁸⁵ LGT, artigo 91º n.º 1º. “O sujeito passivo pode solicitar a revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos em requerimento fundamentado dirigido ao órgão da administração tributária da área do seu domicílio fiscal no prazo de 30 dias contados a partir da data da notificação da decisão”.

por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, desde que com fundamento em erro material ou de direito¹⁸⁶ imputável aos serviços e nunca com fundamento na ilegalidade, i.e., na anulabilidade e cessação dos efeitos dum mesmo acto.

Assim, por exemplo, veja-se:

- a) CIMI, artigo 115º n.º 1º. (...) as liquidações são officiosamente revistas: Em resultado de nova avaliação: Quando tenha havido erro de que tenha resultado colecta de montante diferente do legalmente devido; Quando, havendo lugar, não tenha sido considerada, concedida ou reconhecida isenção(...).
- b) CIRS, artigo 93.º (...) Quando, por motivos imputáveis aos serviços, tenha sido liquidado imposto superior ao devido, procede-se a revisão officiosa da liquidação(...).

3.4.1.6 O Procedimento de revisão da matéria tributável (artigo 91º da LGT)

Uma vez que a determinação da matéria tributável por métodos indirectos obedece a indicadores objectivos de actividade de base técnico-científica¹⁸⁷, é legítimo o sujeito passivo (contribuinte, substituto, responsável), solicitar a revisão da matéria tributável quando fixada por métodos indirectos.

- a) Em requerimento fundamentado;
- b) Dirigido ao órgão da administração tributária da área do seu domicílio fiscal;
- c) A apresentar no prazo de 30 dias contados a partir da data da notificação da decisão.

Este pedido tem efeito suspensivo¹⁸⁸ sobre o prazo geral de liquidação. O procedimento de revisão da matéria colectável assenta num debate contraditório entre o perito indicado pelo contribuinte e o perito da administração tributária, e visa o estabelecimento de um acordo, nos termos da lei, quanto ao valor da matéria tributável a considerar para efeitos de liquidação. O procedimento de revisão da matéria colectável deve ser concluído no prazo de 30 dias

¹⁸⁶ LGT, artigo 78º n.º 3º.

¹⁸⁷ LGT, artigo 91º n.º 1º.

¹⁸⁸ LGT, artigo 91º n.º 2º.

contados do seu início¹⁸⁹ a acrescentar os prazos necessários aos actos dispostos do artigo 91º n.º 3º, dispostos na LGT.

3.4.2 A Via judicial, (LGT, artigo 101º e CPPT artigos 97º e ss.)

Composta por instrumentos contenciosos ou jurisdicionais, á disposição (e despesa) do contribuinte que visam a reposição da legalidade sobre actos ou decisões administrativas com erróneo fundamento factual tendo em conta a consagração constitucional de que “A todos é assegurado o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, a lei assegura aos cidadãos procedimentos judiciais caracterizados pela celeridade e prioridade, de modo a obter tutela efectiva e em tempo útil¹⁹⁰”. Dispõe o ordenamento jurídico de meios de tutela efectiva da posição jurídica do contribuinte de que seguidamente abordaremos.

3.4.2.1 A Impugnação (artigo 99º do CPPT)

Enquanto meio judicial adequado para junto dos tribunais tributários fazer apreciar da legalidade de um acto de liquidação ou de um acto (decisório) que comportou a apreciação da legalidade de uma acto de liquidação por ex. O “acto de indeferimento de um órgão da administração sobre uma reclamação graciosa”¹⁹¹. Como já foi referido a Impugnação judicial caracteriza-se por tramitações de base formal e mais lenta do que aquelas requeridas em sede administrativa, nomeadamente, as reclamações graciosas, dois anos desde a instauração à sua decisão em 1ª Instância. Ainda assim como está este processo sujeito a custas judiciais, e a admissibilidade de quaisquer meios gerais de prova, as decisões judiciais das impugnações assumem força de caso julgado, contrariamente às decisões das impugnações administrativas, uma vez que estas são “meros” actos da administração. A impugnação tem efeito suspensivo¹⁹² quando for prestada garantia adequada.

São fundamentos de Impugnação judicial¹⁹³ para os tribunais tributários:

- a) Qualquer ilegalidade dos actos administrativos.

¹⁸⁹ LGT, artigo 92º n.º 2º.

¹⁹⁰ CRP, artigo 20º n.º 1, n.º 4º, n.º 5º.

¹⁹¹ ROCHA, Joaquim Freitas da - *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 4ª ed. Coimbra, Coimbra Editora 2011. Pág. 275.

¹⁹² CPPT, artigo 103º n.º 4º.

¹⁹³ CPPT, artigo 99.º “Fundamentos da impugnação”.

- b) Errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários(...) estabelece-se ao âmbito de procedimentos especiais dependentes de prévia reclamação (administrativa) enquanto requisitos legais exigíveis, apresentável 30 dias após o indeferimento da decisão administrativa.
- c) Ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida. Aplicação à exigência do direito geral de informação sobre as decisões ou aos casos de fundamentação duvidosa atendendo que equivale (...) à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto(...)¹⁹⁴.
- d) A Preterição de outras formalidades legais. Nomeadamente violações aos direitos (de participação) do contribuinte em procedimentos de Inspecção uma vez que (...)No exercício da actividade tributária, em todas as suas formas e fases, a Administração e os contribuintes devem agir e relacionar-se segundo as regras da boa-fé(...).

Quanto aos prazos de proposição da acção ter-se-á que atender se a impugnação é directa sobre o facto material ferido de ilegalidade, aí por via de regra, o prazo é de três meses sobre:

- a) O termo do prazo para pagamento voluntário das prestações legalmente notificadas;
- b) A notificação de outros actos tributários, nomeadamente de avaliação patrimonial.
- c) da citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;

Ou se de Impugnação fundada em referência a acto já administrativamente apreciado – reclamação graciosa, ou reclamações prévias necessárias – acções em que os prazos de propositura variam, dentre os 90 dias (CPPT, artigo 102º) e os 15 dias atendendo á modalidade de resposta da administração, se de indeferimento expresso ou tácito ¹⁹⁵. Porém se o fundamento da acção for a nulidade a impugnação é arguível a todo o tempo.

3.4.2.2 Acção para reconhecimento de um direito ou interesse em matéria tributária, (CPPT, artigo 145º n.º 1º)

(...)As acções para obter o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária podem ser propostas por quem invoque a titularidade do direito ou

¹⁹⁴ CPA, artigo 125º n.º 2º.

¹⁹⁵ CPPT, artigos n.º 131º, 132º, 133º.

interesse a reconhecer , 4 anos após a constituição do direito ou do conhecimento da lesão do interessado, porém assume este tipo de acção declarativa um princípio subsidiário, uma vez que apenas podem ser propostas este tipo de acções sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido(...).

3.4.2.3 Impugnação de providências cautelares administrativas, (CPPT, artigo 144º n.ºs 1º e 2º)

(...)as providências cautelares adoptadas pela administração tributária (Arresto e Arrolamento) são impugnáveis no prazo de 15 dias após a sua realização ou o seu conhecimento efectivo pelo interessado, quando posterior, com fundamento em qualquer ilegalidade(...).

3.4.2.4 Recursos jurisdicionais (CPPT, artigos 279º a 293º)

São aqueles proeminentes das decisões dos tribunais tributários, os de 1.ª instância, em que cabe recurso, no prazo de 10 dias, a interpor pelo vencido, para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso, dentro do mesmo prazo, para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, uma vez que (...) Nos feitos submetidos a julgamento, os tribunais da jurisdição administrativa e fiscal não podem aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consagrados (...) ETAF artigo 1º n.º 2º.

3.4.2.5 A oposição judicial à execução fiscal (CPPT, artigos 203º e ss)

É o meio apropriado de defesa face a forma pela qual a administração tributária (no exercício do seu direito de crédito) reclama das dívidas fiscais sobre as garantias patrimoniais oferecidas pelo contribuinte, em processo de execução fiscal. Este processo que caracterizado pela existência de título executivo exarado (título de dívida¹⁹⁶) com força judicial, visto já não estar em causa a validade da dívida exequenda “uma vez que tais questões se devam já considerar resolvidas ou porque “reconhecidamente” assumidas ou porque o sujeito em causa não as levantou no tempo apropriado”¹⁹⁷. São fundamentos da oposição¹⁹⁸, entre outros:

¹⁹⁶ CPPT, artigo 162º.

¹⁹⁷ ROCHA, Freitas da (2011). *Op.Cit.*

¹⁹⁸ CPPT, artigo 204º.

- a) Inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação;
- b) Ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida;
- c) Prescrição da dívida exequenda;
- d) Falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade;
- e) Pagamento ou anulação da dívida exequenda.

A oposição deve ser deduzida no prazo de 30 dias a contar da citação, da primeira penhora ou ainda da data em que tiver ocorrido o facto superveniente¹⁹⁹.

3.5 O RECURSO CONSTITUCIONAL

Os tribunais enquanto órgãos (cf. artigos 202º e 203º da CRP), são aqueles que asseguram o exercício da função jurisdicional e em especial a garantia constitucional do cidadão de intervir diretamente em causa que a si lhes digam respeito. Uma vez que em sede de direito tributário as garantias de cidadania do individuo perante o Estado assumem o a consagração constitucional, ou seja, o dispositivo legal da aplicação das disposições tidas como garantísticamente fundamentais de onde se destaca por ex. a declarações universais do direito do homem enquanto “princípios-garantia” como Gomes Canotilho definiu. Desta extraindo-se desde logo como um dos direitos fundamentais do individuo ser o de acesso à justiça livre, consentânea e coerente. Importando não só uma adstrição à legalidade mas como o respeito desta mesma legalidade do Estado por princípios de índole individual ou seja o Estado não é um Estado legal mas antes um Estado democrático e de respeito pelas liberdades do individuo, e é assim que a própria constituição reconhece daqui não só a importância do garante do assento dos direitos do individuo mas como também um garante da participação individual ao longo de todo o processo representativo da justiça. conceito este que melhor que

¹⁹⁹ CPPT, artigo 203º.

ninguém foi traduzido pela fórmula anglo-saxónica do “*Due Process*” (o processo devido), enquanto aquele processo justo porque em conformidade ao respeito pela normalidade necessária reconhecida como critério de justiça. O que trazendo desde já a colação a questão suscitada pela cada vez proposta e razoavelmente desenvolvida protelação das garantias individuais adentro do processo e procedimento fiscal. Acabam por realizar uma contrária concepção originária de expansão do conteúdo garantístico, conforme se pode notar pela Lei 7 /2001 de 11 de maio.

Contudo e ao que ao tema por aqui nos interessa por ora resolver, conformando a constituição uma reserva neste domínio interventivo subjectivo por via da fiscalização em concreto uma incidência sobre a averiguação (normativa e jurisprudencial) dos actos do poder²⁰⁰ público. Designam-se enquanto mecanismos de averiguação “*pós legis*”, nesta sede de fiscalização constitucional em distinção dos outros tipos de fiscalidade constitucional que se interpõem por via puramente institucional. Contudo e uma vez que esta modalidade específica é operada sempre que se verifique por via de um qualquer conteúdo normativo uma ofensa de direitos constitucionalmente protegidos como concretizando-se a situação prevista na CRP como de violação da constitucionalidade. Aplicando-se portanto esta medida não apenas por via da consagração do princípio da tutela jurisdicional efectiva mas antes por um princípio de “segurança e confiança jurídica” que normativamente expandido sobre a dimensão constitucional por força do artigo 280º da CRP e em especial a alínea b) do n.º 1º e alínea d) do n.º 2º do mesmo artigo Ou seja sobre decisões que se disponham com suporte normativo de matéria cujo conteúdo se haja suscitado como de sofrível não só de inconstitucionalidade como de ilegalidade.

Contudo e ainda que o espaço normativo abarcado pela garantia constitucional da “fiscalização sucessiva em concreto” se proponha a ser concretizado em sede constitucional. Na verdade, a materialização de tal realidade jurídica não é assim concretizada dada a dificuldade técnica e orgânica que tal acção de revisão suscita. Construindo-se em

²⁰⁰ No que toca em especial á estrutura da fiscalização em concreto inclui-se esta num misto entre a fiscalização judicial difusa característica do modelo Norte Americano – em que o poder de fiscalização é atribuído a todos os órgãos judiciais, porém se aqui é garantida a possibilidade de recurso para o mais alto tribunal com jurisdição ao caso em concreto, com a desaplicação no caso em concreto da norma se considerada inconstitucional- uma fiscalização judicial concentrada como a característica do modelo austríaco que se verifica no caso nacional, que dispõe uma concentração da problemática constitucional num só órgão - O Tribunal Constitucional.

materialmente usualmente as questões suscitadas sobre tais matérias como solvíveis em sede de instância administrativa dado a que a competência para julgar da inconstitucionalidade é reconhecida a todos os tribunais. Reservando-se portanto, as matérias de índole constitucional à plena observância das instancias jurisdicionais administrativas, ainda que se estabeleça o recurso constitucional como um mecanismo sempre válido ao dispor do particular, situação contudo que pela observância da jurisprudência constitucional nos é apresentada como praticamente inexistente. Sobre o assunto interessará sempre o acórdão exarado pela Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo 2/15.2BCPRT 01386/16 de 10 de outubro de 2018.

3.6 AS GARANTIAS ESCRITAS NO SISTEMA NORTE AMERICANO

Tendo-se em conta que as principais fontes normativas do sistema fiscal americano se cingem à constituição em especial à 16ª emenda ratificada em 1913, e ao *IRC (Internal Revenue Code)*, e em especial a última revisão (*recodified*) de 1986. Se poderá dispor que a materialização funcional do âmbito tributário é deixada ao serviço da entidade americana para os impostos – a *IRS (Internal Revenue Service)* - como órgão do departamento do tesouro norte-americano que é, portanto, a agência a qual tem a cargo a competência de colecta da receita dos impostos. Contudo se disporá que em termos de garantias subjectivas perante a acção do contribuinte norte americano dispõe desde logo de uma via administrativa, que constituída por duas modalidades de acção as “*Protests*” e “*Appeals*” que são requerimentos administrativos concebidos como Reclamações e em resposta às principais ofensas ao interesse patrimoniais efectivadas pelo *IRS*.

Contudo assentando-se o sistema judicial americano na sua essência a uma dinâmica instituída pelo “*case law*”, o mesmo não se evidencia no processo fiscal uma vez que não obstante os tribunais federais norte americanos receberem pedidos de revisão opostos as interpretações do “*IRS*” sobre matérias fiscais dispostas nas fontes legais quer primarias (codificação) quer secundárias (regulamentos) ao seu dispor as questões de direito daí derivadas usualmente não fogem à direcção estipulada pelo conteúdo administrativo inerente à acção concreta, contrariamente a outros tipos de direitos que vigoram. Por outro lado ainda que não obstante ser o sistema fiscal americano assente numa base declarativa e portanto assente num principio de “boa-fé” a sua máquina fiscal está estruturada como por uma

Mecânica que ainda que graduada por uma sistematização de obrigações acessórias esta mecânica é oleada por uma estruturação assente nas figuras dos pagamentos por conta, retenção na fonte e uma panóplia de outros poderes de inspecção, sob a competência dos inspectores tributários, desde as auditorias informais às formais e outros poderes que amplamente restritivos do domínio liberal das liberdades fundamentais tais como a conhecemos, dentre os quais o da intervenção da Unidade especial de investigação de crimes e fraudes fiscais, a “*Criminal Investigation Division*” (CID) cujas competências são idênticas as de uma qualquer outra policia de âmbito federal, bastando para o efeito não o facto concretizado mas a mera suspeita da sua realização.

O que resulta perante esta frente de poder interventivo das actividades tributárias que o contribuinte se componha não só como sua tutela das garantias subjectivas materiais à priori , ou seja do corpo de garantias administrativas não impugnatórias dentre as quais se incluem as já aludidas “*Private Letter Rulings*” e também o dever de colaboração com a administração por via da declaração enquanto principio construtivo, mas como por outro lado se constituem um corpo de garantias impugnatórias, administrativas - constituídas pelos “*Protest and Appeals*”, enquanto disposições de reclamação ou recursos que endereçadas aos serviços de finanças (IRS) afim de contestar uma qualquer liquidação por via de uma “*Protest Letter*” ou por via de uma “*appeal*”: Garantia administrativa esta ultima, que distinguida uma vez interpelar-se por via de um direito ao contraditório - mas também por garantias judicias, pois como deriva da “*Judicial Review*” Norte americana que estabelece ser a interpretação dos tribunais o verdadeiro instrumento de justiça que se interpõe entre o povo e o poder legislativo, deriva daí uma liberdade da defesa do interesse do contribuinte em defender sempre a sua posição perante qualquer procedimento tido como ofensivo ao seu interesse. Assim é que dispõe o sistema judicial Norte americano essencialmente de três vias de acção judicial ao dispor do contribuinte os “*Tax Courts*” cujos processos são casos “*dicidendos*” à priori de qualquer pagamento; Os “*District Court*” juízos locais, estes caracterizados por uma natureza civil em que ao júri é deixada a apreciação dos factos exarados sobre o pagamento realizado; e os “*Claims Courts*” que se configuram como instancias próprias para a litigância uma vez que estão desprovidas de júri e tem o suporte num juiz com conhecimento profundos de fiscalidade.

3.7 AS GARANTIAS ESCRITAS E O CASE LAW DO REINO DOS PAÍSES BAIXOS

Não o Reino ter um direito cuja interpretação advém por via do “*case law*”, o sistema fiscal usualmente não foge a regra da predominância de um princípio da legalidade assente na lei escrita. Pois que se no tocante à realização da receita fiscal esta está à cargo usualmente de uma dinâmica administrativa o sistema do reino não foge a esta regra uma vez que a actividade de natureza fiscal é essencialmente (não obstante a cada vez maior preponderância do princípio da privatização da actividade fiscal) estabelecida por via do ordenamento administrativo. Assim é que no caso do sistema do reino se o sistema fiscal tem o seu principal fundamento na “*General Act pertaining to national taxes*” enquanto lei geral fiscal (versão de 01 de abril de 2001), este sistema que enquanto determinado por um princípio da legalidade ou seja por via da “*Rule of Law*”, tem a sua actividade regulada por via do “*General Act on Administrative Procedure*”. Portanto consagrando-se o corpo garantístico do contribuinte do Reino por via de um respeito geral às garantias subjectivas sejam elas de índole preventiva (material – subjectiva), sejam elas de teor subjectivo reactivo sobre qualquer acto ou acção determinada pela administração fiscal do Reino. Pois assim é que se “*General Act pertaining to national taxes*” institui um corpo de medidas de carácter reactivo ao dispor do domínio de acção do contribuinte nomeadamente através do seu “*Chapter V, On Objection and Appeal*”.

CONCLUSÃO

A título conclusivo interessa, antes demais, contextualizar que esta dissertação não é nem pretende ser uma dissertação de direito fiscal, não é nem pretende ser uma crítica analítica sobre a funcionalidade do sistema, sobre a sua boa ou má implementação, estabelecer qualquer consideração sobre a progressividade ou regressividade do imposto enquanto princípio instrumental da política fiscal. Mas antes e tão só inserir a temática fiscal enquanto objecto de estudo de Direito e esta enquanto dimensão promotora da realização humana.

Realização humana que sendo impossível distanciarmos de um ideal de liberdade, não só pela conexão que o conceito acarreta com a ideia de responsabilidade como pela consideração que a liberdade *per se* sujeita “a pessoa” de direito qualquer que seja a dimensão em que se encontre. Constituindo a liberdade enquanto conceito uma concepção extra jurídica. Concepção esta que acentua o valor da liberdade, como extensível a toda a racionalidade jurídica ainda que certamente se reconheça uma graduação existencial sobre esse sentido, ao qual a ordem jurídica tributária dada a sua específica orientação objectivista é composta por um cada vez maior domínio subjectivista na concretização da composição do bem comum.

Posto isto afirmar-se-á que da existência de um princípio geral de necessidade em que “a protecção dos direitos e expectativas dos cidadãos não pode deixar de levar em conta a dimensão de justiça social”²⁰¹ a que um Estado está sujeito, nomeadamente por via da tutela e promoção dos direitos sociais económicos, sociais e culturais, como princípio constitutivo de um mínimo de dignidade. O princípio atrás referido foi ao longo deste trabalho perspectivado não, como finalidade, mas antes, como causa do desenvolvimento da pessoa humana e correspondente dignidade, assim, assume-se o contribuinte como entidade constituída por direitos e capacidades disponíveis aos quais impende um dever de retribuição pelas expectativas de confiança da comunidade enquanto entidade livre e autónoma constituída por força de um ideal de liberdade colectiva. Assim antes demais realçar-se-á que a dimensão da realização humana interposta quer pelo estado enquanto aglomerado ordenado de homens,

²⁰¹ Vfr. Acórdão do Tribunal Constitucional de 1983-10-12 (Processo n.º 83-0094) Pgf.VI.

quer sobre o individuo enquanto personalidade autónoma constitucionalmente determinada pelo princípio da livre iniciativa e da liberdade enquanto instrumentos normativos de particularização, consagram um princípio de Liberdade colectiva que de uma perspectiva causal se intui instrumento maior de uma função geral do Direito.

Liberdade colectiva reflexo da personificação do “*devir*”, prescrito pela figura do Estado, cujo exercício na promoção do bem colectivo e de resposta às responsabilidades de tutela geral da população são constitucionalmente demarcadas por um respeito à dimensão da realização do homem. E é sobre esta dimensão concretizada pelo grau de subjectividade que um ordenamento jurídico compõe como determinante que urge agora considerarmos a dinâmica do ordenamento jurídico português, enquanto dimensão valorativa do interesse subjectivo ou seja do individuo enquanto elemento particularizado e capaz de por si só fazer valer os seus interesses como fonte de liberdade. Pois se Sieyès (1789) já aludia, só poder ser livre aquele a que não lhe seja negada o direito de participação politica, actualmente, poderemos recompor tal afirmação e sugerir que “só pode ser verdadeiramente livre numa sociedade moderna e globalizada e que se queira paritária, aquele que por si só possa fazer valer de justiça os seus interesses”.

Em face do ordenamento jurídico português convém realçar que o ideal de liberdade não se realiza apenas em face de uma consolidação de um domínio de acção individual, mas antes por um princípio de liberdade colectiva no qual o exercício da sua autoridade é desde logo condicionado por um dever de respeito ao espaço individual de cada um não só por garantias de índole pessoal e “*à posteriori*” mas antes por um dever preventivo de respeito ao qual o exercício da administração está sujeito. Representando-se, portanto, uma dimensão objectiva estruturada por um domínio mínimo de concretização de direitos subjectivos, e por uma dimensão subjectiva, que só por si graça um reconhecimento valorativo da autonomia. Que poderá realizar-se que se naquilo que se refere o espaço de domínio preventivo actualmente se poderá constituir o sistema como funcional uma vez que de forma geral o espaço garantístico é formalmente respeitado, decorrendo usualmente por parte das autoridades tributárias uma acção efectiva, o que não quererá dizer incontestável. Já no plano das garantias sujeitas ao domínio de acção subjectiva estão submetidas a um espaço de liberdade concretizador de uma tutela jurisdicional. Pois que parecendo que ainda que a ninguém regra geral lhe seja sonogado o acesso ao direito a efectivação desta realidade material padece ainda de lacunas. Uma vez que a realidade formal nem sempre se reflecte na

realidade material, exemplo paradigmático será, a acção constitucional, que apesar de existente a sua materialização em sede tributária não tem sido visível, por outro lado, poder-se-á a celeridade, não só na obtenção das decisões mas antes na execução da decisão sempre que esta seja desfavorável ao Estado.

Nuno Clington Costa, Lisboa 2022

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

BONOMO Carla, **A eficácia da capacidade contributiva e a justiça social**, REVISTA DE DIREITO PÚBLICO, LONDRINA, V, 4, n.º 2, P. 29-42, MAIO/AGO. 2009.

BURNHAM, William – **Introduction to the Law and Legal System of the United States**. 4th Ed. St. Paul, Minnesota 2006: Thomson/West. 716 p. ISBN – 13: 978-0314158987.

CAETANO, Marcelo – **Manual de Direito Administrativo, Vol.I**. 10^a ed. Coimbra: Edições Almedina 2005. 640 p. ISBN 972-400-287-X.

CAMPOS, Diogo Leite; SOUTELINHO, Susana - **Direito do Procedimento Tributário**. Coimbra: Edições Almedina, 2013. ISBN 978-972-40-5134-5.

CANOTILHO, Gomes - **Direito Constitucional**. 7^a ed. Coimbra: Editora Almedina 2007. 1528 p. ISBN 9789724021072.

FERNANDES, Luís Carvalho - **Teoria Geral do Direito Civil, Vol. I. Introdução; Pressupostos da Relação Jurídica**. 5^o ed. Lisboa: Universidade Católica Editora 2009. 748 p. ISBN 9789725402269.

NABAIS, José Casalta – **Direito Fiscal**. 6^a ed. Coimbra: Editora Almedina 2010. 688 p. ISBN 978-972-40-4377-7.

SOUSA, Fernando de. «O Arquivo da Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro», PDF, CEPESE - Centro de Estudos da População, Economia e Sociedade. URL: www.cepese.pt/portal/pt/publicacoes/obras.

ROCHA, Joaquim Freitas da - **Lições de Procedimento e Processo Tributário**. 4^a ed. Coimbra: Coimbra Editora 2011. 480 p. ISBN 978-9723219142.

AMARAL, Diogo Freitas do – **Curso de Direito Administrativo Vol.II**. Coimbra: Edições Almedina 2006. 666 p. ISBN 972-40-1539-4.

TELLES, Inocencio Galvão – **Introdução ao Estudo do Direito Vol. I.** 11ª ed. Coimbra: Coimbra Editora 2010. 330 p. ISBN 9723209047.

GOUVEIA, Bacelar - **Manual de Direito Constitucional Vol. II.** 6ª ed. Coimbra: Editora Almedina 2016. 666 p. ISBN 9789724067964.

MACHADO, Jónatas ; COSTA, Paulo Nogueira da – **Curso de Direito Tributário.** 2ª ed. Coimbra: Coimbra Editora 2012. 548 p. ISBN 978-972-32-2093-3.

PEREIRA, Manuel Henriques de Freitas – **Fiscalidade.** 3ª Ed. Coimbra: Edições Almedina 2009. 522 p. ISBN 978-972-40-3876-6.

PRATA, Ana – **Dicionário Jurídico.** 4ª ed. Coimbra: Edições Almedina 2006. 1280 p. ISBN 9789724033938.

PROENÇA, Carlos – **Tutela jurisdicional efectiva no direito da união europeia: Dimensões teóricas e práticas.** Universidade de Coimbra, 2014. Tese de Doutoramento.

ROUSSEAU, Jean-Jacques – **O Contrato Social.** Trad. Manuel João Pires. Lisboa: Circulo de Leitores e temas e Debates 2012. 152 p. Título original: *Du Contrat Social ou Essai Sur la forme de La République* (Première Version). ISBN: 978-989-644-178-4.

ROXIN, Claus – **Problemas Fundamentais de Direito Penal.** 3ª ed. Lisboa: Editora Vega 2004. 365 p. ISBN: 972-699-157-9.

VIEIRA, Patrícia Ribeiro Serra – **A responsabilidade civil objectiva do direito de danos.** Rio de Janeiro: Forense, 2004.

SANCHES, Saldanha; GAMA, João Taborda da – **Manual de Direito Fiscal Angolano.** 1ª ed. Coimbra: Coimbra Editora 2014. 520 p. ISBN: 978-972-32-1832-9.

SIEYÉS, Emmanuel Joseph – **A Constituinte Burguesa.** Trad. Norma Azevedo. 6ª ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora 2014. 116 p. Título original: *Qu'est-ce que le Tiers État.* ISBN 978-85-7987-182-5.

BIBLIOGRAFIA

1- Livros e Monografias

BIGIO, Joseph E. – **Capital de Responsabilidade Social**. Lisboa: EdiUAL 2003. 52 p. ISBN: 972-8094-73-6.

BORGES, António; RODRIGUES, Azevedo; RODRIGUES, Rogério. – **Elementos de Contabilidade Geral**. 24ª ed. Lisboa: Áreas Editora 2007. 1274 p. ISBN 978-989-8058-15-7.

BRITO, Wladimir – **Teoria Geral do Processo**. Coimbra: Editora Almedina 2019. 364 p. ISBN 9789724080000.

BURNHAM, William – **Introduction to the Law and Legal System of the United States**. 4th Ed. St. Paul, Minnesota 2006: Thomson/West. 716 p. ISBN – 13: 978-0314158987.

MONCADA, Luis Cabral – **Direito Económico**. 4ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2003. ISBN 972-3-1206-4.

CAETANO, Marcelo – **Manual de Direito Administrativo. Vol.I**. 10ª ed. Coimbra: Edições Almedina 2005. 640 p. ISBN 972-400-287-X.

CAMPOS, Diogo Leite; SOUTELINHO, Susana – **Direito do Procedimento Tributário**. Coimbra: Edições Almedina, 2013. ISBN 978-972-40-5134-5.

CANOTILHO, Gomes – **Direito Constitucional**. 7ª ed. Coimbra: Editora Almedina 2007. 1528 p. ISBN 9789724021072.

FERNANDES, Luís Carvalho – **Teoria Geral do Direito Civil, Vol. I. Introdução; Pressupostos da Relação Jurídica**. 5º ed. Lisboa: Universidade Católica Editora 2009. 748 p. ISBN 9789725402269.

FERNANDES, Luís Carvalho – **Teoria Geral do Direito Civil, Vol. II.** 5º ed. Lisboa: Universidade Católica Editora 2010. 734 p. ISBN 9789725402740.

NABAIS, José Casalta – **Direito Fiscal.** 6ª ed. Coimbra: Editora Almedina 2010. 688 p. ISBN 978-972-40-4377-7.

COSTA, Nuno Clington da – **Introdução ao Direito Empresarial.** Editora das Letras, Luanda 2017. ISBN 978-989-762-162-8.

DANIELS, Jonh D.; RADEBAUGH, Lee H.; SULLIVAN, Daniel P. – **International Business, Environments and Operations.** 13th Ed. New Jersey 2009: Pearson Education. 840 p. ISBN -13: 978-0-13-212842-1.

PIRES, José Maria Fernandes – **Lições de Impostos sobre o Património e do Selo.** 2ª ed. Coimbra: Editora Almedina 2013. 564 p. ISBN 978-972-40-4832-1.

ROCHA, Joaquim Freitas da – **Lições de Procedimento e Processo Tributário.** 4ª ed. Coimbra: Coimbra Editora 2011. 480 p. ISBN 978-9723219142.

AMARAL, Diogo Freitas do – **Curso de Direito Administrativo Vol.I.** 2º ed. Coimbra: Edições Almedina 2005. 742 p. ISBN 972-40-0795-2.

AMARAL, Diogo Freitas do – **Curso de Direito Administrativo Vol.II**
Coimbra: Edições Almedina 2006. 666 p. ISBN 972-40-1539-4.

GOUVEIA, Bacelar – **Manual de Direito Constitucional Vol. II.** 6ª ed. Coimbra: Editora Almedina 2016. 666 p. ISBN 9789724067964.

ISENBERGH, Joseph – **International Taxation.** 3th Ed. New York 2010: Thompson Reuters / Foundation Press. 306 p. ISBN 978-1-59941-441-6.

KELSEN, Hans – **Teoria Pura do Direito.** Trad. João Baptista Machado. 7ª ed. Coimbra: Livraria Almedina 2008. 420 p. Título original: *Reine Rechtslehre*. ISBN 978-972-40-3075-3.

PEREIRA, Manuel Henriques de Freitas – **Fiscalidade**. 3ª ed. Coimbra: Edições Almedina 2009. 522 p. ISBN 978-972-40-3876-6.

MACHADO, Jónatas ; COSTA, Paulo Nogueira da – **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. Coimbra: Coimbra Editora 2012. 548 p. ISBN 978-972-32-2093-3.

MANKIWI, Nicholas Gregory – **Introdução à Economia**. Trad. Maria José Cyhlar Monteiro. São Paulo: Elsevier Editora 2001. 832 p. Título original: *Principles of Economics – Second Edition*. ISBN 85-352-0853-4.

MAXWELL, Kenneth – **O Marques de Pombal Ascensão e Queda**. Trad. Saul Barata. Lisboa: Manuscrito Editora 2015. 304 p. Título original: *Pombal: Paradox of the Enlightenment*. ISBN 978-989-8818-19-5.

MILL, Jonh Stuart – **Utilitarismo**. Trad. Azevedo Gonçalves. Lisboa: Gradiva 2005. 149 p. Título original: *Utilitarianism*. ISBN: 989-616-042-2.

NOVAIS, Jorge Reis – **A Dignidade da Pessoa Humana, Vol.I - Dignidade e Direitos Fundamentais**. 2ª ed. Coimbra: Editora Almedina 2018. 210 p. ISBN: 9789724075914.

NOVAIS, Jorge Reis – **A Dignidade da Pessoa Humana Vol. II - Dignidade e Constitucionalidade**. 2ª ed. Coimbra: Editora Almedina 2018. 316 p. ISBN: 9789724077345.

RAMOS, Rui; SOUSA, Bernardo Vasconcelos e; MONTEIRO, Nuno Gonçalo – **História de Portugal**. 6ª ed. Lisboa: A Esfera dos Livros 2010. 980 p. ISBN 978-989-626-139-9.

ROUSSEAU, Jean-Jacques – **O Contrato Social**. Trad. Manuel João Pires. Lisboa: Circulo de Leitores e temas e Debates 2012. 152 p. Título original: *Du Contrat Social ou Essai Sur la forme de La République* (Première Version). ISBN: 978-989-644-178-4.

ROXIN, Claus – **Problemas Fundamentais de Direito Penal**. 3ª ed. Lisboa: Editora Vega 2004. 365 p. ISBN: 972-699-157-9.

RUSSEL, Bertrand – **História da Filosofia Ocidental**. Trad. Vieira de Almeida. Lisboa: Relógio D'Água Editores 2017. 679 p. Título original: *History of Western Philosophy* (1946). ISBN 978-989-641-597-6.

SANCHES, Saldanha; GAMA, João Taborda da– **Manual de Direito Fiscal Angolano**. 1ª ed. Coimbra: Coimbra Editora 2014. 520 p. ISBN: 978-972-32-1832-9.

SIEYÉS, Emmanuel Joseph – **A Constituinte Burguesa**. Trad. Norma Azevedo. 6ª ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora 2014. 116 p. Título original: *Qu'est-ce que le Tiers État*. ISBN 978-85-7987-182-5.

SMITH, Adam – **Riqueza das Nações Vol. II**. Trad. Luis Cristovão de Aguiar. 4ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian 2006. 814 p. Título original: *An Inquiry Into the Nature and Causes of THE WEALTH OF NATIONS*. ISBN 972-31-0610-8.

PROENÇA, Carlos – **Tutela jurisdicional efectiva no direito da união europeia: Dimensões teóricas e práticas**. Universidade de Coimbra, 2014. Tese de Doutoramento.

2 – Artigos em Revistas e Temáticas Online.

ALMEIDA, José Pedro. «A evolução do Direito de Sufrágio na história Constitucional Portuguesa», Working Paper #65, Observatório Político, publicado em 02/11/2016, URL: www.observatoriolitico.pt.

BONOMO Carla, A eficácia da capacidade contributiva e a justiça social, REVISTA DE DIREITO PÚBLICO, LONDRINA, V, 4, n.º 2, P. 29-42, MAIO/AGO. 2009.

DALHUISEN, Jan H. “*Dalhuisen on International Commercial, Financial and Trade Law, Hart Publishing (2007)*” URL: www.cisg.law.pace.edu/cisg/biblio/dalhuisen.html.

DOMINGOS, Soares Farinho “As vantagens da arbitragem no contexto dos meios de resolução alternativa de conflitos”; in “A Arbitragem e o Direito Publico”, de Carla Amado Gomes, Domingos Soares Farinho, Ricardo Pedro (Coordenadores), AAFDL Editora, Lisboa 2018.

SOUSA, Fernando de. «O Arquivo da Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro», PDF, CEPES - Centro de Estudos da População, Economia e Sociedade. URL: www.cepese.pt/portal/pt/publicacoes/obras.

MARQUES, Francisco Paes “O Estatuto Processual dos contrainteressados nas acções impugnatórias e de condenação à pratica de acto administrativo”, *in* Revista Justiça Administrativa n° 124 Lisboa, julho/agosto 2017.

PROENÇA, André. “Os contrainteressados e a arbitragem de Direito Administrativo ”; *in* “A Arbitragem e o Direito Publico”, de Carla Amado Gomes, Domingos Soares Farinho, Ricardo Pedro (Coordenadores), AAFDL Editora, Lisboa 2018.

DIPLOMAS E JURISPRUDÊNCIA

Constituição da República Portuguesa

Constituição da República de Angola

The Declaration of Independence & The Constitution of United States of America

Constitution of the Kingdom of the Netherlands, 2018

Magna Carta de 1215

Acórdão do STA 2/15.2bcprt 01386/16 de 10 de outubro de 2018

Acórdão do Tribunal Constitucional de 1983-10-12 (processo n.º 83-0094)

Carta Africana dos Direitos do Homem e dos Povos

Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia

Carta Internacional dos Direitos Humanos, Declaração Universal dos Direitos do Homem.

Cláusulas Gerais dos Contratos, Lei n.º 4/02, de 18 de fevereiro

Código Civil Português

Código Comercial Português (CCom)

Código de Imposto Industrial (CII, Angola), Lei n.º 19/14, de 22 de outubro

Código de Imposto sobre Rendimentos do Trabalho (CIRT, Angola), Lei n.º 18/14 de 22 de outubro

Código de Imposto de Selo (CIS), Lei n.º 55-a/2012, de 29 de outubro

Código de Impostos Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro

Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI), Decreto-Lei n.º 45005 de 27 de abril de 1963

Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), Lei n.º 15/2002 de 22 de fevereiro

Código de Processo Tributário (CPT), Decreto-Lei n.º 154/91 de 23 de abril

Código do Imposto Rendimento Colectivo (CIRC), Decreto-Lei n.º 442-b/88, de 30 de novembro

Código do Imposto sobre o Rendimento Singular (CIRS), Decreto-Lei n.º 442-a/88, de 30 de novembro

Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT), Lei n.º 15/2002, de 22 de fevereiro

Código dos Contratos Públicos, Decreto-Lei n.º 18/2008, de 29 de janeiro

Código Imposto Municipal sobre Imoveis (CIMI), Decreto-Lei n.º 287/2013, de 12 de novembro

Código Procedimento Administrativo (CPA), Decreto-Lei n.º 4/2015, de 07 de janeiro
Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), Decreto- Lei n.º 215/89, de 1 de julho
Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), Lei n.º 13/2002, de 19 de fevereiro
Internal Revenue Code, 1986
Lei n.º 16731 de 13 abril de 1929
Lei 1368 de 21 setembro de 1922
Lei da arbitragem voluntária (LAV), Lei n.º 31/86, de 29 de agosto
Lei da Arbitragem Voluntária (LAV), Lei n.º 63/2011, de 14 de dezembro
Lei das Finanças das Regiões Autónomas (LFRA) Lei Orgânica n.º2/2013, de 2 de setembro
Lei Geral Tributária (LGT), Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro
Lei Geral Tributária (LGT), Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro
Medidas de Combate à Criminalidade Organizada, Lei n.º 5/2002, de 11 de janeiro
Netherlands General Administrative Law Act
Portaria n.º 320-a/2011, de 30 de dezembro
Regime Completar de Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPIT), Decreto-
Lei n.º413/98 de 31 de dezembro
Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), Decreto- Lei n.º 10/2011, de
20 de janeiro
Regulamento de Arbitragem Administrativa do Centro Arbitragem Administrativa (CAAD).