

Estrutura e contexto atual das relações jurídico-fiscais

JOSÉ AVILEZ OGANDO*

SUMÁRIO: 1. Preliminares. 2. *A relação jurídica de imposto*. 3. *As relações jurídico-tributárias*. 4. *O contexto atual das relações jurídico-tributárias*. 5. *O reposicionamento da intervenção administrativa*.

RESUMO: Com este texto pretende-se abrir uma perspectiva geral sobre a complexa estrutura das relações jurídico-fiscais, identificando os seus principais traços característicos e contextualizando os diversos fenómenos que se observam no seu âmbito. Identifica-se direitos e obrigações integrados no núcleo material dessas relações, e na sua periferia um âmbito mais amplo de natureza formal, onde podem ser identificadas três ordens de múltiplos outros direitos e deveres. Proceder-se-á por fim a uma breve análise da atual alteração de paradigma quanto a estas relações, originada pelos avanços tecnológicos e dos próprios desenvolvimentos técnicos do moderno Direito Fiscal.

PALAVRAS-CHAVE: relações jurídico-fiscais; obrigação de imposto; gestão do risco fiscal.

ABSTRACT: This text intends to provide a general perspective on the complex structure of legal tax relationships, identifying its main characteristic features and contextualizing the various phenomena that occur within its scope. It identifies rights and obligations integrated in the material core of these relationships, and in its periphery a broader scope of a formal nature, where three orders of multiple other rights and duties can be identified. Finally, a brief analysis is made on the current paradigm shift regarding these relationships, originated by the technological advances and the technical developments of modern Tax Law.

KEYWORDS: legal tax relationships; tax obligations; tax risk management.

* Advogado na Seabra, Cunha, Marta e Associados e investigador na NOVA Tax Research Lab, pertencente ao CEDIS – Centro de Investigação e Desenvolvimento sobre Direito e Sociedade.

1. Preliminares

1.1. As relações que se estabelecem entre os contribuintes e o Fisco são dos fenómenos mais antigos na zona de fronteira que separa as esferas pública e privada. O dever de pagar impostos integra o lado passivo da relação jurídica fundamental em que assentam os modernos Estados fiscais. O desenvolvimento desta relação envolve a definição da pretensão pública à custa de restrições diretas e imediatas à esfera privada dos indivíduos e das organizações. A sua realização efetiva é necessariamente mediada pelo legislador¹, a quem cabe a concretização normativa do poder tributário, a partir de critérios que garantam a justiça dos casos concretos. Mas ela também mediada pela atividade da administração, a quem é atribuído um conjunto de poderes-deveres necessários à prossecução do interesse público secundário que lhe é confiado de administrar os impostos², *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 tributários* (artigo 55.º da LGT).

A apreensão dos fenómenos fiscais pelos conceitos nunca se mostrou fácil, e foi-se complicando na medida da evolução e do aumento da complexidade dos sistemas fiscais, em prejuízo das garantias de certeza e previsibilidade que devem ser asseguradas pelo legislador, em concretização do princípio da segurança jurídica, ínsito ao princípio do Estado de Direito. Esta crescente complexidade teve várias causas³, das quais se destaca a modernização dos sistemas fiscais, que trouxe consigo um enorme reforço da malha de deveres instrumentais. Deveres que estão sobretudo relacionados com as necessidades de assegurar a disponibilização da informação necessária à definição das obrigações tributárias, à verificação dos elementos declarados, à assistência na cobrança dos tributos e a permitir, sempre que possível, aproximar o momento da verificação dos factos constitutivos da obrigação fiscal ao da arrecadação da receita correspondente.

¹ JOSÉ CASALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos*, 1997, p. 148 e segs..

² Artigo 2.º n.º. 1 do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, que aprova a orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira.

³ Esta evolução e aumento de complexidade coexistem com a proliferação legislativa que se faz sentir particularmente em matérias fiscais, que resultam tanto de causas internas ao fenómeno tributário, tais como o combate à fraude e evasão fiscais e às inovações no campo das práticas de planeamento fiscal, como de causas que lhe são externas, tais como a incorporação de normas impostas no contexto da integração europeia e as crises financeiras recentemente sentidas pelos Estados pressionando os sistemas fiscais a serem mais eficazes e produtivos. Estes fatores contribuíram para o aumento da densidade dos regimes legais existentes, como para a necessidade de coexistência de tributos cada vez mais numerosos.

1.2. A problemática da natureza e estrutura dos fenómenos tributários suscitou no século passado fortes clivagens na doutrina, tendo percorrido um longo caminho até aos nossos dias. Muitos procuraram descrevê-lo através de um sistema que integrasse todas as realidades heterogêneas que o compõem, desde as obrigações principais de imposto às demais situações jurídicas com ela conexas, como as obrigações acessórias e os vários procedimentos tributários.

Começou por defender-se que a relação de imposto era uma pura relação de Direito Público, essencialmente dominada por considerações de interesse coletivo, sendo por isso inconciliável com a relação obrigacional oriunda do Direito Civil, forçosamente ligada ao pano de fundo da autonomia da vontade.

A partir de meados do século passado foram surgindo vozes defendendo que a figura da obrigação civil podia ser ajustada a situações jurídicas informadas por poderes de autoridade⁴. Aqueles que seguiram por este caminho começaram por notar que as obrigações civis podem surgir de outras fontes que não apenas a vontade das partes, como acontece nos casos de obrigações resultantes da responsabilidade objetiva, estatuída por puras razões de justiça. Assim o Direito fiscal, como Direito de sobreposição, apropriou-se do conceito de obrigação que é património comum do Direito, adaptando-o às particularidades dos interesses por si regulados⁵.

2. A relação jurídica de imposto

2.1. Como nota Vieira de Andrade, a figura da relação jurídica tem ganho força no Direito Público com a consolidação do moderno Estado de Direito Democrático e o aprofundar da proteção dos particulares como titulares de verdadeiros direitos subjetivos públicos perante a administração⁶. Não só facilita

⁴ Como refere JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, *Direito Civil Teoria Geral*, Vol. III, 2002, p. 51, “a relação jurídica não é fenómeno privativo do Direito das Obrigações”. ANTUNES VARELA, *Das Obrigações em Geral*, vol. I, 9.ª ed., 1996, p. 29, reconhece a influência dos quadros lógicos do direito das obrigações na fixação e fundamentação das soluções, na sistematização das matérias e principalmente na transposição dos elementos facultados pela interpretação e integração das leis para o plano dogmático em vários setores do Direito, incluindo no Direito Público, “especialmente no Direito Fiscal, quanto à relação tributária”.

⁵ SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 1995, 7.ª ed., p. 161 e ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Princípios de Direito Fiscal*, 3.ª ed., 1985, p. 170.

⁶ JOSÉ VIEIRA DE ANDRADE, *Lições de Direito Administrativo*, 5.ª ed., 2012, p. 67. Contra a utilização deste conceito para explicar o fenómeno tributário insurgiu-se PESSOA JORGE, *Curso de Direito Fiscal*, Lisboa, 1964, pp. 134-136, afirmando não ver “que esse conceito possa ser de utilidade na técnica jurídico-fiscal, por reunir realidades profundamente heterogêneas: não há uma relação jurídica fiscal, há várias, tantas quantos os vínculos que ligam o Estado aos contribuintes e a todas as outras pessoas que tenham deveres de

a articulação de situações jurídicas contrapostas com a obrigação de imposto, correspondente do direito de crédito da entidade de Direito Público competente para exigir o seu cumprimento (artigo 18.º, n.º. 1 da LGT), como permite acomodar numerosos deveres acessórios, conexos com o vínculo principal.

A opção pelo acolhimento desta figura é clara no nosso Direito positivo. O título II da LGT, com a epígrafe “*Da relação jurídica tributária*”, inclui desenvolvimentos das matérias relativas aos elementos da relação tributária de natureza substantiva: os sujeitos, objeto, facto e garantia. Trata-se aqui da relação material ou subjacente que corresponde à *obrigação de imposto*, entendida como o nexo de recíproca atribuição do dever de realizar certa prestação e do direito de crédito à sua satisfação. Por escaparem ao âmbito deste estudo, não nos deteremos sobre cada um dos elementos da relação tributária, nem sobre as suas manifestações e regime no Direito tributário, limitando-nos aqui a uma remissão para os capítulos indicados.

Mas a relação jurídica tributária é ainda mencionada em várias disposições, como é o caso do artigo 1.º, n.º. 1 da LGT, nos termos do qual esta lei “*regula as relações jurídico-tributárias*”, definidas como “*as estabelecidas entre a administração tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares e colectivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas*”⁷ (artigo 1.º, n.º. 2 da LGT). Esta noção, que ultrapassa em muito o âmbito da obrigação de imposto, que é aquela que se constitui “*com*

carácter fiscal.”. Apesar de reconhecer que “*a aplicação da técnica da relação jurídica à obrigação de imposto teve (...) vantagens, pois permitiu mostrar que ela obedece, nas suas linhas fundamentais, à estrutura da relação jurídica creditória e que, consequentemente, é possível aplicar-lhe, em larga medida, as conclusões do estudo científico desta (...) a técnica da relação jurídica, contemplando a obrigação numa perspectiva estática, não permite apreender a sua verdadeira fisionomia, que é essencialmente dinâmica, porque não permite acompanhá-la na sua evolução, surpreendê-la no seu desenvolvimento e compreender as fases por que atravessa, e que, justamente no campo do Direito Fiscal, apresentam especialidades de assinalar*.”. Não obstante concordar-se com PESSOA JORGE, quando refere que não existe uma relação jurídica fiscal mas sim várias, julga-se que a relação obrigacional de imposto é útil para enquadrar uma certa zona do fenómeno fiscal, não dispensando a sua arrumação no quadro mais vasto daquilo a que o legislador designa genericamente por relações jurídico-tributárias (artigo 1.º da LGT), onde já será possível compreender a integração das suas dimensões obrigacional e administrativa.

⁷ Como notam JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, 2017, p. 31, além de ampla, esta noção não define o conceito, limitando-se a referir o que se *deve considerar* como relações jurídico-tributárias. Por outro lado não é rigorosa porque nem todas as relações “*estabelecidas entre a administração tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares e colectivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas*” devem considerar-se em rigor, relações jurídico-tributárias, como parece ser o caso da obrigação a cargo da Autoridade Tributária de fornecer dados informativos relativos à liquidação e cobrança de impostos municipais e às transferências de receitas à Associação Nacional de Municípios (artigo 17.º, n.º. 6 da RJAFL).

o *facto tributário*” (artigo 36.º, n.º. 1 da LGT)⁸, e cujos *elementos essenciais* “*não podem ser alterados por vontade das partes*” (artigo 36.º, n.º. 2 da LGT)⁹, pretende alargar o conceito às *relações tributárias instrumentais* ou *adjetivas*, estabelecidas entre a administração fiscal e os particulares, no âmbito dos diversos procedimentos previstos nas normas de Direito tributário formal.

2.2. Ainda assim, a relação jurídico-tributária identifica-se usualmente com a relação material de imposto que resulta da obrigação fiscal, entendida pela doutrina¹⁰ como um vínculo jurídico obrigacional complexo¹¹ de Direito

⁸ Esta norma põe fim à antiga controvérsia que ocupou a doutrina no século passado e que já estava em grande medida ultrapassada quando em 1972 ALBERTO XAVIER publicou a sua dissertação *Conceito e Natureza do Ato Tributário*.

⁹ Ver ainda na LGT, as disposições relativas aos regimes subsidiariamente aplicáveis (artigo 2.º), à personalidade tributária (artigo 15.º), à legitimidade no procedimento tributário (artigo 65.º). Encontramos ainda referências à relação tributária na Constituição, onde se estabelece que aos tribunais administrativos e fiscais compete dirimir os litígios emergentes das *relações jurídicas administrativas e fiscais* (artigo 212.º, n.º. 3), no CPPT, a respeito da legitimidade para desencadear certos procedimentos (artigo 95.º-B), no ETAF a propósito da competência dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal para decidir sobre questões suscitadas no âmbito de relações jurídicas administrativas e fiscais (artigo 4.º, n.º. 1, al. a)), no RJAT onde a relação tributária é referida a propósito dos efeitos da decisão arbitral (artigo 24.º, n.º. 1, al. a)) e no RGIT onde se faz referência a obrigações emergentes da relação jurídico-tributária (artigo 124.º).

¹⁰ ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal, Lições*, 2.ª ed., 2017, p. 90; SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed. pp. 129 e segs.; SÉRGIO VASQUES, *Manual, de Direito Fiscal*, 2.ª ed., 2018, p. 379 e segs.; JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 10.ª ed., 2017, pp. 231 e segs.; MANUEL PIRES e RITA CALÇADA PIRES, *Direito Fiscal*, 4.ª ed., 2010, pp. 217 e segs.; AMÉRICO BRÁS CARLOS, *Impostos, Teoria Geral*, 2006, p. 53 e segs.; MANUEL FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade*, 3.ª ed., 2009, pp. 249 e segs.; ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Princípios de Direito Fiscal*, vol. I, 3.ª ed., 1985, pp. 167 e segs.; VASCO VALDEZ, “*A Constituição e as normas fiscais. Noção de imposto e taxa. A relação jurídica tributária*”, *Lições de Fiscalidade*, vol. I – princípios gerais e fiscalidade interna, coord. João Ricardo Catarino/Vasco Branco Guimarães, 6.ª ed., 2018, pp. 179 e segs.; JÓNATAS MACHADO e PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *Manual de Direito Fiscal, Perspetiva Multinível*, 2016, pp. 227 e segs.; SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 1995, 7.ª ed., p. 162; VÍTOR FAVEIRO, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português, I. Vol., Introdução ao Estudo da Realidade Tributária, Teoria Geral do Direito Fiscal*, 1984, p. 356 e segs..

¹¹ Como ensina JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, *Direito Civil Teoria Geral*, Vol. III, 2002, p. 48, as relações jurídicas complexas são aquelas cujo conteúdo é composto por múltiplas posições de poder ou dever. A generalidade da Doutrina vê porém a relação jurídica complexa como conjunto de vínculos emergentes do mesmo facto jurídico ou, como refere JOÃO DE CASTRO MENDES, *Teoria Geral do Direito Civil*, vol. I, 1978, p. 77, um “*conjunto de relações travadas entre as mesmas pessoas, unificadas por um fator especial, maxime o derivarem do mesmo facto jurídico*”. No mesmo sentido, JOÃO ANTUNES VARELA, *Das Obrigações em Geral*, vol. I, 1996, p. 65 e MÁRIO ALMEIDA COSTA, *Direito das Obrigações*, 12.ª ed., 2013, p. 73. Estamos com JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, *Direito Civil Teoria Geral*, Vol. III, 2002, p. 49, que considera este critério insuficiente, já que um mesmo facto pode dar origem a mais de uma relação e uma relação pode ser originada por mais de um facto, preferindo caracterizar

Público, instituído por lei com vista à satisfação das necessidades financeiras do Estado. Esta relação diz-se *complexa*, por compreender diferentes posições de poder ou dever juridicamente organizadas de forma unitária, nela intervindo frequentemente mais de dois sujeitos¹², implicando, além da obrigação principal de *efetuar o pagamento da dívida tributária* (artigo 31.º n.º 1 da LGT), um sem número prestações instrumentais ou auxiliares a que o legislador designa por *acessórias*, “*que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações*”¹³.

Estas obrigações vinculam frequentemente terceiros que nelas intervêm, designadamente assumindo, como encargo inerente à atividade económica por si prosseguida, a obrigação de realizar parte da prestação tributária, mediante a retenção, a título definitivo ou provisório, de quantias devidas aos sujeitos passivos originários¹⁴. Este mecanismo de *substituição tributária*¹⁵ tem inclusivamente reflexos ao nível procedimental, com a consagração da possibilidade de

a relação jurídica complexa como aquela em que múltiplas posições de poder ou dever são juridicamente organizadas de modo unitário.

¹² JOSÉ VIEIRA DE ANDRADE, *Lições de Direito Administrativo*, 5.ª ed., 2012, p. 68. Como muito recentemente considerou o Pleno do STA no seu acórdão de 04/18/2018 (proc. 046/18), na sua essência, a relação jurídica tributária é uma subespécie da relação jurídica administrativa, “*conclusão que resulta do facto de um dos sujeitos daquela relação estar integrado na Administração e de, por isso, ao menos mediatemente, a mesma ter natureza administrativa e ser, subsidiariamente, regulada por normas de direito administrativo (art.º 2.º/c) da LGT). Por ser assim é que, por um lado, a lei fala em competências administrativas no domínio tributário (n.º 3 do art.º 1.º da LGT) e, por outro, o legislador teve grande preocupação em definir com rigor o conceito de relação jurídica tributária e de identificar as entidades que, em nome da Administração, nelas podiam intervir*”.

¹³ Como é exemplo clássico a obrigação de entrega de declaração periódica de rendimentos (artigos 60.º do código do IRS e artigo 120.º do código do IRC). Para um apanhado destas obrigações, ver JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 10.ª ed., 2017, pp. 236 e segs.; FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade*, 3.ª ed., 2009, pp. 253–260. De notar ainda que a al. c) do n.º 2 do artigo 8.º da LGT, inclui a definição das obrigações acessórias como igualmente abrangida pelo princípio reforçado de legalidade tributária, juntamente com diversos outros aspetos definidores da obrigação fiscal, como a incidência, a taxa, os benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes, a definição dos crimes fiscais, o regime geral das contraordenações fiscais, entre outros.

¹⁴ Artigo 71.º, n.º 1, al. a) e artigo 99.º, n.º 1 do Código do IRS. Outro exemplo é a obrigação a cargo de notários, conservadores, secretários judiciais, secretários técnicos de justiça e entidades e profissionais, de comunicar a *relação dos atos por si praticados e das decisões transitadas em julgado no mês anterior dos processos a seu cargo que sejam suscetíveis de produzir rendimentos sujeitos a IRS* (artigo 123.º do código do IRS) e as obrigações previstas no artigo 49.º do código do IMT a cargo dos notários e outros profissionais.

¹⁵ Artigo 20.º da LGT, em que “*por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte*” e se efetiva “*através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido*” pelo devedor principal, sempre que a lei assim o determine.

reclamação ou impugnação do ato de retenção por parte do substituto (artigo 132.º do CPPT). Outro exemplo da vinculação de terceiros é o da obrigação potencialmente emergente da *responsabilidade subsidiária*, constituída em razão da atuação como representante fiscal, gestor de bens ou substituto tributário do devedor principal (artigos 24.º a 28.º da LGT)¹⁶. A natureza *complexa* da relação tributária material torna-se ainda mais evidente se pensarmos que dela se desprendem ainda inúmeros outros deveres, tais como os deveres de prestar declarações, de emitir faturas, de manter a contabilidade organizada, de se sujeitar a inspeções tributárias, de proceder à entrega das quantias retidas, informar sobre a realização de operações, restituir pagamentos recebidos em excesso, etc. (artigo 30.º n.º. 1 da LGT)¹⁷.

2.3. Porém, estas considerações não nos devem levar a qualificar como acessórios da obrigação de imposto, *todos* os deveres de colaboração instituídos pelas leis fiscais¹⁸. Neste sentido, devem ser considerados como deveres formais *autónomos* da obrigação principal, os *deveres gerais de colaboração* e os *deveres funcionais de comunicação*, sobretudo nos casos em que o não cumprimento desses deveres não implique qualquer responsabilidade fiscal substantiva¹⁹. São disso

¹⁶ Como refere ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal, Lições*, 2.ª ed., 2017, p. 73, no direito alemão a responsabilidade tributária distingue-se claramente da obrigação tributária. Segundo ANTUNES VARELA isto deve-se à conceção em tempos corrente na doutrina daquele país quanto à natureza das obrigações, vendo-a como uma relação complexa integrada por dois elementos: o débito (*Schuld*) e a responsabilidade (*Haftung*). Para uma apreciação crítica sobre as teorias *Schuld und Haftung*, e refutação de tais conceções no contexto da discussão sobre a natureza jurídica da obrigação, ver ANTUNES VARELA, *Das Obrigações em Geral*, vol. I, 9.ª ed., 1996, pp. 148-157.

¹⁷ Não se diga, como parece defender JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 10.ª ed., 2017, p. 242, que a relação jurídica fiscal se desdobra na relação de imposto e em *várias relações jurídicas acessórias de carácter formal*, com diversos conteúdos e diferentes intervenientes, pois como ensina SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 7.ª ed., 1995, p. 170, na linha aliás de ANTUNES VARELA, *Das Obrigações em Geral*, vol. I, 9.ª ed., 1996, p. 125, a relação obrigacional de imposto permite acomodar toda a sorte deveres secundários destinados a preparar o cumprimento, a assegurar a realização da prestação ou ainda os relativos às prestações *substitutivas* (responsabilidade subsidiária) ou *complementares* (juros moratórios), pelo que os deveres acessórios se integram, juntamente com a obrigação principal, na relação material de imposto.

¹⁸ SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 1995, 7.ª ed., p. 169. Para a confusão terminológica contribuem diversas disposições legais, sobretudo da LGT, que além de procurar encobrir sob o mesmo manto da *relação jurídica tributária*, simultaneamente realidades integradas na obrigação de imposto e outras que não o estão. Um claro exemplo disso é a noção legal de *obrigações acessórias* (artigo 31.º, n.º. 2 da LGT), que parece abranger simultaneamente obrigações secundárias e muitas outras que não o são, já que todas elas *visam possibilitar o apuramento* da obrigação de imposto.

¹⁹ Não fornecendo o legislador uma definição legal de imposto que é entre nós um conceito desenvolvido pela doutrina e pela jurisprudência, e admitindo como o fazem DIOGO LEITE DE CAMPOS e

exemplo as obrigações fiscais acessórias sem correspondência direta com a obrigação fiscal, a cargo do próprio sujeito passivo, que apenas apresentam relevância para o sistema fiscal no seu conjunto e que por isso não podem, sem algum contorcionismo, integrar-se na figura da relação jurídico-fiscal²⁰; e ainda as obrigações a cargo de terceiros sem correspondência direta com a obrigação fiscal²¹, relativamente às operações em que intervenham no exercício da sua atividade.

Como veremos de seguida, as situações jurídicas emergentes do fenómeno tributário são de vária ordem, não sendo possível reconduzi-las a todas a uma ou a várias obrigações de imposto²², mas antes serem entendidas como integrantes de uma *atividade* que envolve procedimentos de fiscalização e aplicação das normas fiscais, a que se designa por *atividade de gestão fiscal*.

MÓNICA LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, 1996, p. 23, SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 1995, 7.^a ed., pp. 29-29, ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Princípios de Direito Fiscal I*, 3.^a ed., 1985, pp. 36-37 e ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal I*, Lisboa, 1974, p. 38, que o imposto possa envolver prestações de *facere* e de *non facere*, dever-se-á questionar até que ponto muitas destas prestações deverão ser consideradas *acessórias*, sobretudo quanto àquelas que, não sendo integráveis no esquema da obrigação de imposto, consistam na prestação de um serviço, logo sendo suscetíveis de avaliação pecuniária. Nestes casos estaremos certamente perante verdadeiras e próprias *prestações de carácter patrimonial, unilaterais, definitivas, coativas e sem carácter de sanção, destinadas a satisfazer as necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas*. Apesar de poder argumentar-se em sentido contrário com a redação do artigo 40.º da LGT, onde se estabelece que “*as prestações tributárias são pagas em moeda corrente ou por cheque, débito em conta*”, a verdade é que essa disposição não parece excluir a possibilidade de existirem outros tipos de prestações.

²⁰ São exemplos destas obrigações acessórias sem correspondência direta com a obrigação tributária a cargo do próprio sujeito passivo, a obrigação de obtenção de número de identificação fiscal (artigo 3.º do Decreto-Lei n.º. 14/2013 de 28 de janeiro), a obrigação de comunicação da mudança de domicílio fiscal (n.º. 3 do artigo 19.º LGT e n.º. 1 do artigo 43.º do CPPT) e a obrigação de nomeação de representante fiscal (n.º. 6 do artigo 19.º da LGT).

²¹ É o caso da obrigação do notário de exigir ao cedente em operação de trespasse, certidão comprovativa da inexistência de dívidas tributárias ou do comprovativo da comunicação da operação de trespasse ao serviço periférico (n.ºs. 1 e 2 do artigo 82.º do CPPT).

²² Como notam a propósito MANUEL PIRES e RITA CALÇADA PIRES, *Direito Fiscal*, 4.^a ed., 2010, p. 218, a relação jurídico-tributária, com a obrigação tributária no seu centro não permite enquadrar todos os deveres de colaboração resultantes das leis fiscais, designadamente aqueles que não apresentam uma ligação direta a uma obrigação tributária específica. Referem que ao passo que a relação jurídica será o esquema indicado para situações jurídicas correspondentes, o procedimento permite a concatenação de situações jurídicas não correspondentes, como com grande frequência sucede no Direito tributário. De acordo com os mesmos autores, a “*relação jurídica parece não poder compreender o fenómeno do imposto na sua globalidade. Para esse efeito, o conceito de procedimento é mais adequado. Não se afirma que não deva ser estudada a obrigação fiscal, visto não poder esquecer-se a sua importância (...) mas não se pode também esquecer todas as outras situações subjetivas resultantes do imposto e a visão unitária que o procedimento permite.*”.

3. As relações jurídico-tributárias

3.1. A relação jurídica de imposto pode ainda dizer-se *complexa* por se desenvolver na dependência funcional de procedimentos sem os quais não se revela nem ganha plena operância. A constatação de que existem situações jurídicas que se constituem e desenvolvem fora do estrito âmbito da obrigação de imposto, revela que esta representa apenas o *núcleo central* de um círculo mais vasto a que a lei designa genericamente por *relações jurídico-tributárias*. Integram este círculo as obrigações acessórias *autónomas* das obrigações principais e os diversos procedimentos tributários, onde sobretudo imperam o poder-dever de investigação a cargo da administração (artigo 58.º da LGT), o direito dos contribuintes à participação na formação das decisões que lhes digam respeito (artigo 60.º da LGT) e o dever geral de colaboração a cargo dos contribuintes na recolha de material probatório necessário à descoberta da verdade material, compreendendo o dever de prestar esclarecimentos solicitados pela administração, designadamente sobre a sua situação tributária e sobre as relações económicas que mantenham com terceiros (artigo 59.º n.ºs. 1 e 4 da LGT).

Com efeito, na atividade de aplicação da lei ao caso concreto torna-se muitas vezes necessária a cristalizar as componentes relevantes da relação jurídica de imposto, o que deve ser feito através de um ato de carácter decisório. Este ato unificador exprime o desenvolvimento de uma situação preexistente, cuja identidade se mantém inalterada, servindo para eliminar situações de incerteza potencialmente geradoras de controvérsias entre a administração e os particulares quanto à apreciação que cada um faz sobre a existência e o conteúdo da obrigação de imposto²³. A eliminação ou redução drástica desse potencial de indeterminação que se possa interpor entre a verificação dos pressupostos fiscais e o cumprimento das prestações que a lei lhes faça corresponder resulta de uma atividade processual. Esta atividade, prosseguida com os contributos dos contribuintes e a administração e informada por critérios de legalidade e verdade material, culmina com o ato tributário que vem tornar a dívida líquida e exigível, vinculando as partes da situação jurídica subjacente à posição nele declarada, não só para efeitos do seu cumprimento e cobrança, mas também para efeitos do recurso aos meios impugnatórios.

3.2. Em razão destas considerações podemos agora apreciar que cada contribuinte é titular de um sem número de relações tributárias substantivas, independentes entre si, algumas delas dinâmicas e em curso, que se desenvolvem

²³ ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, 1972, p. 544.

relativamente a uma multiplicidade de realidades manifestadoras da sua capacidade contributiva, tanto no rendimento que recebem, nos consumos que fazem ou do património que detêm. Cada uma destas relações tem um conteúdo jurídico próprio, composto por obrigação principal e obrigações acessórias diretamente associadas à dívida de imposto, como é o caso das obrigações de manter a contabilidade organizada, de cumprir as formalidades da faturação e de apresentar oportunamente as suas declarações.

Paralelamente a cada uma destas obrigações de imposto desenvolve-se ainda uma relação agregada e conexa de carácter procedimental²⁴, que Saldanha Sanches designa por relações jurídicas tributárias *em sentido lato ou compreensivo*²⁵, simultaneamente dirigida à tutela das posições da administração fiscal e do contribuinte, com vista à determinação do conteúdo da prestação tributária, à verificação da informação prestada pelo contribuinte, a assegurar o direito dos contribuintes de participar nas decisões que lhes digam respeito e a cobrar as prestações tributárias correspondentes.

Além destas, devemos ainda considerar a existência de uma *terceira ordem* de relações de fundo, também ela de natureza formal, não diretamente conexa com qualquer tributo individualmente considerado, mas que todos os contribuintes mantêm com a administração fiscal com carácter de permanência, ligada apenas à personalidade tributária e à qualidade de sujeitos fiscais. É no âmbito desta relação formal de conteúdo genérico que surgem certas obrigações instrumentais com relevância para o sistema fiscal no seu conjunto, predispondo o sujeito ativo a detetar a constituição de obrigações tributárias, a manter atualizada a informação sobre as circunstâncias específicas de cada contribuinte ou a declarar os direitos individuais dos contribuintes com base nos elementos ao seu dispor. Do lado dos sujeitos passivos, esta relação formal genérica permite-lhes estabelecer uma via facilitadora da comunicação da ocorrência de factos tributários, como o cumprimento de obrigações genéricas transversais a diversos tributos.

Todos estes deveres, os resultantes de relações obrigacionais e aqueles que se integram em relações instrumentais, resultam do reconhecimento de que

²⁴ Para FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade*, 3.ª ed., 2009, pp. 249-250, é possível ver neste conjunto de direitos e deveres em que se desdobra a relação jurídica fiscal, duas áreas bem distintas: uma zona central ou nuclear e uma outra circundante ou periférica. A primeira diz respeito à obrigação de imposto e integra o direito à prestação pecuniária em que essa obrigação se concretiza e o correspondente dever de a prestar bem como outros direitos e deveres dela derivados sem autonomia em relação àquela. Na zona periférica, encontram-se os direitos e deveres destinados a garantir e a controlar a obrigação principal e a que designamos por obrigações ou deveres fiscais acessórios.

²⁵ SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed. p. 132.

o cumprimento do dever de pagar impostos não depende simplesmente dos comportamentos voluntários dos cidadãos cumpridores²⁶, carecendo ainda de um contexto fornecido por um quadro protocolar específico a que designamos por procedimento²⁷.

3.3. Nas relações que estabelece com os contribuintes, a administração desempenha assim um duplo papel²⁸: o que estabelece com o devedor do imposto no âmbito da *relação obrigacional de direito público*, e aquele que desempenha na *relação de direito administrativo*, em que se apresenta munida de poderes funcionais na condução do procedimento e na aplicação das leis fiscais. Enquanto que no primeiro caso a administração assume uma posição de paridade²⁹, sendo unicamente titular de um direito de crédito *especialmente garantido*, na relação procedimental a administração surge investida dos poderes de autoridade que lhe permitem exercer a função de *executora da legalidade tributária*, praticando os atos tributários correspondentes.

A visão unitária dos fenómenos tributários depende do adequado encadeamento entre relações tributárias materiais e formais, entre a obrigação fiscal e o procedimento tributário. Interligação que nos permite observar e compreender os termos em que o mesmo ato tributário protagoniza simultaneamente relações fiscais subjacentes e instrumentais, vindo resolver a equação pendente entre as normas gerais e abstratas e as situações individuais e concretas evidenciadas pelos contribuintes, declarando com o grau de fidedignidade praticável

²⁶ Exceto nos casos dos impostos sem liquidação, caracterizados pela ausência de um ato administrativo que determine o montante do imposto a pagar, por este estar fixado na lei, como era o caso do antigo imposto de selo pago por estampilha. ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, 1990, pp. 281-282, fala em três momentos em que se realiza a aplicação do imposto: a determinação da matéria coletável, a liquidação e a cobrança: “Se estes três momentos existem em todos os impostos, nalgum deles, porém, devido à mecânica adoptada na sua aplicação, os dois primeiros como que se confundem no tempo, por se efectuarem simultaneamente a determinação da matéria coletável e a liquidação. Noutros ainda, quando a lei fixa directamente o montante eventual do imposto, não há, propriamente, lugar a tais operações, porquanto as mesmas foram realizadas pelo legislador, ao estabelecer ele próprio o montante concreto e efectivo da colecta.”.

²⁷ Como referem JÓNATAS MACHADO e PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *Manual de Direito Fiscal, Perspectiva Multinível*, 2016, p. 65, isto deve-se ao problema do “free rider” ou do parasitismo social, em que as partes no contrato social procuram maximizar os seus benefícios, minimizando ao mesmo tempo os seus custos procurando evitar ou evadir o cumprimento das suas obrigações tributárias.

²⁸ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 2017, p. 233. No mesmo sentido, DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, 1996, p. 178-179 e ALBERTO XAVIER, *Conceito e natureza do Acto Tributário*, 1972, p. 510.

²⁹ DIOGO LEITE DE CAMPOS, *As três fases dos princípios fundamentantes do direito tributário*, ROA, I, 67, (2007), p. 73.

os factos de que resulta a obrigação jurídica preexistente, desenvolvendo-a com vista à realização do seu fim típico.

4. O contexto atual das relações jurídico-tributárias

4.1. O contexto das relações Estado-contribuinte atualmente atravessa um forte processo de transformação. O desenvolvimento de ferramentas tecnológicas ao dispor dos serviços, associado ao aprofundamento dos deveres de colaboração acessórios à obrigação principal, têm facultado um acesso sem precedentes da administração a informação relevante. Este fator, aliado ao aumento da literacia fiscal da parte dos contribuintes permitiram abandonar o modelo de predominante intervenção administrativa na atividade de gestão fiscal, em favor de uma forte aproximação aos modelos baseados no *cumprimento voluntário*³⁰ das suas obrigações fiscais. Com este movimento de maior participação dos particulares no procedimento tributário pretende-se a libertação dos recursos administrativos necessários ao combate mais eficaz à fraude e à evasão fiscais, acorrer às irregularidades praticadas pelos contribuintes menos esclarecidos ou menos diligentes no cumprimento das suas obrigações ou simplesmente a tornar a liquidação e a cobrança dos tributos, mais eficiente e económica, conforme aliás impõe o princípio da boa administração (artigo 5.º do CPA).

4.2. Esta alteração do eixo de atuação da administração traz consigo importantes transformações quanto à função que desempenha no âmbito do procedimento tributário. São progressivamente deixadas tarefas como o acompanhamento da generalidade dos contribuintes no cumprimento das suas obrigações e na prática de atos tributários primários, em favor da concentração de meios em intervenções fiscalizadoras, seja nas situações em que os contribuintes falham a entrega das declarações a que estão obrigados, procedendo-se à correção das declarações entregues e eventualmente a liquidações oficiosas, ou na prática de atos de inspeção eventualmente desencadeadores de liquidações adicionais ou corretivas.

Passa-se por conseguinte de um modelo de *babysitting* fiscal, em que a administração assume as despesas do apoio ao cumprimento das obrigações declarativas a cargo dos particulares, assegurando a regularidade declarativa e

³⁰ A expressão “*cumprimento voluntário*” é um oxímoro frequentemente utilizado pela Autoridade Tributária significando *cumprimento espontâneo* ou *não provocado* dos comportamentos impostos pelas leis fiscais. Ver por todos o relatório de atividades desenvolvidas pela Autoridade Tributária “*Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras*”, 2017, Gabinete do SEAF, Junho de 2018.

material dos atos tributários primários³¹, para um modelo mais evoluído de responsabilização dos contribuintes, em que a atuação administrativa relativamente aos atos primários de liquidação surge como excecional e reservada aos desenvolvimentos patológicos da reação jurídica de imposto. Seguindo este movimento, que continuará a informar futuros desenvolvimentos no enquadramento jurídico das relações Estado-contribuinte, a administração passa em regra a atuar *a posteriori*, na medida em que faltem as declarações dos contribuintes ou em que as declarações apresentadas revelem discrepâncias que imponham uma intervenção corretiva.

5. O reposicionamento da intervenção administrativa

5.1. À medida que a atividade pública de gestão fiscal vai assumindo um carácter sucessivo, eventual e fiscalizador, a liquidação de impostos passa a estar confiada sobretudo aos sujeitos passivos, através de um procedimento estruturado em torno de um sistema de autoavaliação de imposto que permite *uma certa medida de gestão privada do risco fiscal*³², mantendo-se o procedimento subsequente especialmente marcado pelo dever de investigação da administração com vista à descoberta da verdade material.

Para além de diminuir os custos inerentes ao sistema de liquidação e cobrança dos tributos, libertando recursos para a fiscalização de casos suspeitos,

³¹ Como refere SALDANHA SANCHES, “*Do Acto à Relação: o Direito Fiscal entre o Procedimento Administrativo e a Teoria Geral das Obrigações*”, Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Inocêncio Galvão Teles, I, 2003, p. 870, criticando a ineficiência deste modelo de gestão fiscal “*a possibilidade de uma pronúncia expressa e clara da administração fiscal em todas as relações sujeito ativo/sujeito passivo se tinha um carácter utópico mesmo na época do Estado mínimo é completamente impensável na época do Estado fiscal*”.

³² SALDANHA SANCHES “*Do Acto à Relação: o Direito Fiscal entre o Procedimento Administrativo e a Teoria Geral das Obrigações*”, Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Inocêncio Galvão Teles, I, 2003, pp. 854-856. Deste modo, as empresas elaboram o seu balanço comercial calculam o lucro fiscal e as tributações autónomas, liquidam o imposto, comunicam-no à administração e entregam-no nos cofres do Estado através de várias formas de pagamento antecipado, a maior parte das vezes sem qualquer intervenção da administração. Além disso, ainda servem de serviços periféricos da administração retendo na fonte vários tributos relativos às operações em que intervêm: às remunerações que pagam aos seus trabalhadores retêm o IRS, às transmissões de bens e prestações de serviços cobram o IVA que depois de deduzir o suportado nas aquisições entregam nos cofres do Estado, liquidam o imposto de selo devido pelas suas operações, o IUC das suas viaturas e o IMI dos seus imóveis. Com o imposto quase sempre pago antecipadamente, a regra passa a ser o reembolso dos montantes avançados à cabeça pelo sujeito passivo. Com o aumento da complexidade das declarações a entregar, este reembolso tende a aumentar ou a diminuir à razão da familiaridade dos contribuintes com o preenchimento dos formulários e com as leis fiscais.

este aumento da responsabilização dos particulares tem conduzido, como aliás acontece no sistema norte americano, à atribuição ao sujeito passivo cumpridor dos deveres de cooperação, do *direito a ser tributado de acordo com a sua própria declaração (self-assessment)*, contribuindo para reduzir a excessiva intromissão da administração sobre o particular cumpridor da lei (*law-abiding citizen*).

Mais do que uma condição de eficácia do sistema, a autoavaliação da matéria tributável por parte dos particulares permite uma mais efetiva tutela dos seus direitos, com o aumento da determinabilidade e previsibilidade da lei fiscal, fornecendo todas as coordenadas necessárias ao cálculo da prestação de imposto em termos de favorecer o cumprimento voluntário sem necessidade da intermediação da administração. E fá-lo com a segurança reforçada pela noção de que, enquanto o contribuinte continuar a cumprir espontaneamente as suas obrigações fiscais, principais e acessórias, não será objeto de controlos injustificados por parte da administração³³.

A adequada aplicação da lei fiscal vai assim tornando-se cada vez mais numa tarefa e num direito do contribuinte, implicando a deslocação da intervenção autoritária da administração para os casos em que exista controvérsia no âmbito da relação jurídico-tributária.

5.2. Esta alteração de paradigma, ao exigir que a aplicação normal da lei fiscal caiba cada vez mais aos particulares, exige que o legislador adeque o conteúdo das leis fiscais à sua aplicação massificada e as revista de acrescidas exigências de clareza e coerência interna, de maneira a obstar a que ao aumento exponencial de aplicadores das normas de imposto não corresponda a um aumento na mesma proporção dos sentidos atribuídos aos textos legais³⁴.

O reposicionamento do lugar da administração no âmbito das relações fiscais coloca assim pressão sobre o órgão de soberania incumbido da produção legislativa em matéria de criação de impostos e sistema fiscal, na medida em que impõe limites à complexidade admissível das leis fiscais. Não é concebível nem expectável e menos ainda admissível que um órgão como a Assembleia da República aprove normas fiscais cuja complexidade as torne apenas acessíveis a especialistas. Por outro lado, uma normação mais densa e complexa das normas fiscais tenderia a desresponsabilizar o parlamento, diminuindo o seu papel de fórum representativo de diferentes grupos sociais, e indiciando aprovações meramente formais.

³³ SALDANHA SANCHES “Do Acto à Relação: o Direito Fiscal entre o Procedimento Administrativo e a Teoria Geral das Obrigações”, Estudos em Homenagem Prof. Doutor Inocêncio Galvão Teles I, 2003, p. 855.

³⁴ Como refere SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 2.^a ed., 2002, p. 36, a clareza das leis fiscais é uma expressão da reserva de lei parlamentar.

Além de um consentimento transparente e alargado, a reserva de lei parlamentar deve cada vez mais realizar ainda uma função de garantia de um mínimo de clareza, imposta pela necessidade de permitir que os contribuintes tenham pelo menos uma ideia dos seus encargos fiscais atuais e esperados, compatível com a proteção da sua confiança. Como refere lapidariamente Saldanha Sanches, os eventuais objetivos de justiça prosseguidos por normas fiscais hipertrofiadas em complexidade e em permanente mutação podem ser anulados pelo seu baixo nível de aplicação, o que prejudica o fim pretendido já que não haverá justiça se não houver um elevado grau de cumprimento da lei³⁵.

³⁵ SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 2002, pp. 36-37.

