

DIREITO FISCAL E DIREITO ADMINISTRATIVO GERAL[†]

André Salgado de Matos^{*}



[†] Artigo originalmente publicado em Otero, Paulo, Fernando Araújo & João Taborda da Gama (orgs.) (2011), *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*, Coimbra, Coimbra Editora, 5 vols.

^{*} Mestre em direito. Agradeço ao Dr. João Taborda da Gama a leitura atenta deste artigo e as valiosas sugestões que formulou a seu respeito. Abreviaturas utilizadas: Ac(s): acórdão(s); AAVV: autores vários; AO: Abgabenordnung (aprovada pela lei de 16 de Março de 1976, I 613, última alteração pela lei de 8 de Dezembro de 2010, I 1768); art.: artigo; CCP: Código dos Contratos Públicos (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 18/2008, de 29 de Janeiro, última alteração pelo Decreto-Lei n.º 131/2010, de 14 de Dezembro); CJA: Cadernos de Justiça Administrativa; CPA: Código do Procedimento Administrativo (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442/91, de 15 de Novembro, última alteração pelo Decreto-Lei n.º 18/2008, de 29 de Janeiro); CPCI: Código de Processo das Contribuições e Impostos (na redacção aprovada pelo Decreto-Lei n.º 45005, de 27 de Abril de 1963, revogado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril); CPPT: Código de Procedimento e de Processo Tributário (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, última alteração pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro); CPT: Código de Processo Tributário (aprovado pelo Decreto - Lei n.º 19/93, de 29 de Março, revogado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro); CPTA: Código de Processo nos Tribunais Administrativos (aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro, última alteração pela Lei n.º 59/2008, de 11 de Setembro); CRP: Constituição da República Portuguesa de 2 de Abril de 1976 (na versão da Lei Constitucional n.º 1/2005, de 12 de Agosto); CTF: Ciência e Técnica Fiscal; DA: direito administrativo; DF: direito fiscal; DT: direito tributário; DVBl.: Deutsches Verwaltungsblatt; ed(s): editor(es); Fisc.: Fiscalidade; Leg.: Legislação; Cadernos de Ciência da Legislação; JöR: Jahrbuch des öffentlichen Rechts der Gegenwart; LGT: Lei Geral Tributária (aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, última alteração pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro); Proc.: processo; STA: Supremo Tribunal Administrativo; TC: Tribunal Constitucional; VwR: Verwaltungsrecht; VwVfG: Verwaltungsverfahrensgesetz (aprovada pela lei de 25 de Maio de 1976, I 1253, última alteração pela lei de 14 de Agosto de 2009, I 2827).

1. A QUESTÃO DA “AUTONOMIA” DO DIREITO FISCAL

Saldanha Sanches não escreveu, em toda a sua vasta obra, uma única linha *ex professo* dedicada ao debate sobre a chamada *autonomia do direito fiscal*. O crítico que nisto pretendesse detectar a grave omissão do tratamento de um tema canónico falharia na compreensão do autor e do seu *ethos* académico. Este impunha-lhe que não perdesse tempo com discussões doutrinárias que, desenrolando-se num grau demasiado alto de abstracção, perdessem a ligação à realidade, assim segregando soluções que não se lhe adequassem ou quedassem desprovidas de consequências práticas. E impunha-lhe também a recusa em forjar uma auto-representação heróica do seu próprio papel no mundo académico através da ênfase da importância do objecto do seu estudo. Os académicos tendem quase sempre a acentuar a importância do ramo de saber de que se ocupam. Ele há-de ser uma ciência, porque o cientismo hoje dominante recusa dignidade académica às simples técnicas ou artes. Há-de ser, além disto, uma ciência única, autónoma e insusceptível de confusão com qualquer outra. E há-de ser, claro, uma ciência de importância prática e dignidade académica superlativas. Ao arripio desta tendência, Saldanha Sanches sempre afirmou, com modéstia mesclada de ironia, que em todas as faculdades de direito que conhecia o professor de direito fiscal era o menos considerado de todos, porque se ocupava de uma matéria em que mais ninguém queria tocar. O que, como é óbvio, não era verdade pelo menos no seu próprio caso.

Por tudo isto, com pragmatismo, Saldanha Sanches pressupõe como um dado adquirido a autonomia do direito fiscal enquanto objecto de uma disciplina académica. Este ponto de partida é em absoluto justificável. Seja qual for a resposta à questão de saber se o direito fiscal tem verdadeira autonomia científica, no sentido de não constituir um capítulo

de outras disciplinas jurídicas, a verdade é que, em qualquer Estado ocidental contemporâneo, as disposições normativas relativas aos impostos formam um *corpus* que, até do ponto de vista do leigo, logo se destaca do resto da ordem jurídica e que, pela sua extensão e pela especificidade dos problemas que suscita, não pode ser estudado no âmbito de qualquer outra disciplina. É neste sentido que vai a afirmação lapidar com a qual, a um tempo, Saldanha Sanches abre e encerra a análise do problema: «os impostos constituem objecto de uma peculiar disciplina jurídica com suficiente dimensão para suscitar uma construção dogmática com alguma autonomia»¹. Há, contudo, que atentar nas duas últimas palavras da frase transcrita – «alguma autonomia»: elas não são inocentes e revelam que a autonomia que se reconhece ao direito fiscal é apenas relativa.

De que disciplina ou disciplinas será então o direito fiscal dependente? Saldanha Sanches não o diz de modo directo, mas nem por isso o seu pensamento deixa de ser claro a este respeito. Aquilo que deve sobretudo ser tido em conta para efeitos da «colocação sistemática» do direito fiscal² é que, enquanto «ramo do direito público que conheceu um enorme desenvolvimento neste século, na linha directa do aumento da importância das exacções financeiras do Estado social de direito, o direito fiscal vai ter como objecto relações jurídicas entre as entidades a quem a lei atribui poderes para a prossecução de fins [públicos] próprios e, primacialmente, os sujeitos privados» e, bem assim, que, «como ramo do direito, ele será considerado numa perspectiva especificamente jurídica, tratando, por isso, as receitas tributárias como prestações unilaterais, resultantes de uma intromissão juridicamente regulada da administração na esfera patrimonial e privada do cidadão – uma intromissão juridicamente regulada

¹ J. L. Saldanha Sanches, *Manual de direito fiscal*, Coimbra, 32007, 65.

² Expressão empregue na epígrafe do capítulo em que a questão é tratada: J. L. Saldanha Sanches, *Manual de DF*, 65.

com base num complexo de poderes atribuídos à administração fiscal que exigem, como condição da sua mera existência jurídica e da sua aplicabilidade, uma expressa habilitação legal»³. A substância destas afirmações é a de que o direito fiscal disciplina um segmento das relações jurídicas estabelecidas entre a administração pública e os particulares, conformadas por condutas jurídico-administrativas em regra agressivas cujo impacto essencial nas esferas jurídico-privadas mobiliza o aparato normativo-constitucional do princípio da legalidade – o que poderia, sem necessidade de qualquer modificação, aplicar-se a múltiplos sectores do direito administrativo. Noutra lugar, Saldanha Sanches afirma, de modo ainda mais claro: «No procedimento de liquidação e cobrança (voluntária ou coerciva) dos tributos, intervém sempre um poder público, o qual se rege por normas de direito administrativo. A análise da actuação da administração tributária não pode, por isso, escapar ao direito administrativo e às suas construções dogmáticas e legislativas, que são, muitas vezes, adaptadas pelo direito fiscal»⁴. Ou seja: quer no plano legislativo, quer no plano dogmático, o direito fiscal é, em virtude dos seus aspectos organizatórios, funcionais e relacionais, considerado como direito administrativo. Direito administrativo *adaptado* ou especial, é certo; o «ramo mais fechado do direito administrativo»⁵, com toda a probabilidade – mas, em todo o caso, reitera-se, direito administrativo^{6/7}. A

³ J. L. Saldanha Sanches, *Manual de DF*, 66.

⁴ J. L. Saldanha Sanches, *Manual de DF*, 68.

⁵ A. Spitaler, «Die allgemeine Entwicklung des Steuerrechts der Bundesrepublik Deutschland in der Nachkriegszeit», *JöR* 12 (1963), 63-100 (95)

⁶ É certo que J. L. Saldanha Sanches, *Manual de DF*, 66, reconhece ser o direito fiscal «também uma parte do direito financeiro, com o seu objecto limitado a um tipo especial de receitas públicas: as receitas tributárias». Mas, como transparece do carácter quase casual desta referência, a recondução do direito fiscal ao direito financeiro resulta apenas da qualificação formal do imposto como receita pública, dela não se extraindo quaisquer consequências. Em todo o caso, se, como se diz com subtilidade, o direito fiscal é *também* uma parte do direito financeiro, é porque ele há-de ser ainda parte de um outro direito; além do que a autonomia do próprio direito

«alguma autonomia» que se lhe reconhece decorrerá, então, da circunstância indesmentível de ele constituir um subsistema com finalidades próprias e ao qual subjazem valorações também próprias⁸. O que não o distingue, afinal, dos restantes direitos administrativos especiais, mas justifica, em todo o caso, a especialização dos juristas e a divisão do seu trabalho⁹.

Com a afirmação, inofensiva na aparência, de uma autonomia apenas relativa do direito fiscal, Saldanha Sanches pretende, deste modo, rejeitar de uma penada várias posições antes expressas na doutrina portuguesa que procuravam, através de meios tão díspares como o acantonamento do direito fiscal como capítulo de um direito financeiro dotado de autonomia científica¹⁰ e a afirmação da sua plena emancipação, sustentada com fragilidade na sua especialidade institucional ou teleológica¹¹ ou na sua bizarra recondução a uma espécie de

financeiro em relação ao direito administrativo está longe de ser clara, pelo que a qualificação do direito fiscal como parte do direito financeiro não exclui, por si só, a sua integração no direito administrativo.

⁷ Desde o tratamento do direito fiscal por O. Mayer, *Deutsches Verwaltungsrecht*, I, Leipzig, ¹1895, 378-482, verdadeira obra fundadora do direito administrativo contemporâneo, que a sua qualificação como direito administrativo especial não sofre qualquer contestação na doutrina alemã: por exemplo, K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, I, Colónia, ²2000, 35; D. Birk, *Steuerrecht*, Heidelberg, ¹³2010, 17; G. Felix, «Steuerrecht und Verwaltungsrecht», in AAVV, *Festschrift für Armin Spitaler*, Colónia, 1958, 135-162 (esp. 141); K. Vogel, «Verwaltungsrecht und Allgemeines Abgabenrecht», DVBl. (1962), 435-441 (435); A. Spitaler, «Die allgemeine Entwicklung», 95. Contudo, na doutrina portuguesa, apenas vão neste sentido M. Rebelo de Sousa/A. Salgado de Matos, *Direito administrativo geral*, I, ³2008, 57; J. M. Cardoso da Costa, *Curso de direito fiscal*, Coimbra, 1970, 2, 47-57 (embora acentuando a ligação ao direito financeiro, que todavia considera como integrante do direito administrativo); J. Casalta Nabais, *Direito fiscal*, Coimbra, ⁶2010, 72-77.

⁸ K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, I, 35.

⁹ Assim, J. Casalta Nabais, *DF*, 77-78.

¹⁰ A. Monteiro, *Introdução ao estudo do direito fiscal*, 125, 134; P. Soares Martínez, *Direito fiscal*, Coimbra, ⁹1997, 22; A. L. Sousa Franco, *Finanças públicas e direito financeiro*, Coimbra, ⁴1992, 148₂.

¹¹ A. Xavier, *Manual de direito fiscal*, Lisboa, 1974, 24; A. Braz Teixeira, *Princípios de direito fiscal*, I, Lisboa, 1985, 27; Apesar de afirmar não pretender discutir a questão da autonomia científica do direito fiscal, por considerá-la

direito público das obrigações¹², cortar o cordão umbilical que liga aquela disciplina à parte nuclear do direito público e, em particular, ao direito administrativo¹³. E, apesar de não ter sido assumida de modo expresse, a qualificação do direito fiscal como direito administrativo atravessa todo o pensamento de Saldanha Sanches e está, mesmo, na base de alguns dos seus mais significativos contributos doutrinários. Entre estes, sem preocupação de exaustividade, contam-se o estudo do princípio da legalidade tributária e da determinabilidade normativa por ele exigida no quadro das construções do direito administrativo geral, o que permitiu, em particular, afastar o mito, então dominante na doutrina portuguesa, do carácter fechado das previsões tributárias¹⁴; em conexão com este aspecto, a análise da problemática da utilização dos conceitos indeterminados nas leis tributárias no quadro da teoria jurídico-administrativa da margem de livre decisão¹⁵; a formulação de profundas reflexões sobre as implicações jurídicas da moderna

desprovida de relevância teórica e prática, N. Sá Gomes, *Manual de direito fiscal*, I, Lisboa, 1996, 27, acaba por defender tal autonomia, e de modo terminante, perante todas as disciplinas jurídicas aos quais ele costuma ser reconduzido (27, 41, 42)

¹² D. Leite de Campos/M. Leite de Campos, *Manual de direito tributário*, Coimbra, 2000, 49, 51. A ideia de que o direito fiscal constitui um direito público das obrigações não é estranha à doutrina alemã, que, todavia, não o considera por isso subtraído ao domínio do direito administrativo: K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, I, 36 {«o direito público das obrigações é parte do direito do Estado [Staatsrecht] e do direito administrativo»}.

¹³ Com clareza, A. Monteiro, *Introdução ao DF*, 143-145, afirmando mesmo que «o avanço dos estudos de direito tributário irá atenuando, até certo ponto, a força destas ligações [ao direito administrativo]»; P. Soares Martínez, *Direito fiscal*, 63-64; N. Sá Gomes, *Manual de DF*, I, 41; D. Leite de Campos/M. Leite de Campos, *Manual de DT*, 49.

¹⁴ J. L. Saldanha Sanches, *A segurança jurídica no Estado social de direito: conceitos indeterminados, analogia e retroactividade no direito tributário*, Lisboa, 1985, 279-315, esp. 298-300; ainda *Manual de DF*, 115-117, 138.

¹⁵ J. L. Saldanha Sanches, *A segurança jurídica*, 296-302. Esta abordagem era então invulgar em Portugal, mesmo na doutrina jurídico-administrativa geral: antes, apenas J. M. Sérvulo Correia, *Noções de direito administrativo*, I, 1982, 175-189; J. J. Gomes Canotilho, «Fidelidade à República ou fidelidade à NATO?», in *Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Afonso Rodrigues Queiró*, I, Coimbra, 1984, 131-206.

administração de massas, de que a administração fiscal constitui o exemplo por excelência, em particular quanto à transição para um novo paradigma de relacionamento entre a administração e os particulares marcado pela transferência para os segundos de tarefas de autoridade antes reservadas à primeira, em particular, no domínio fiscal, as de avaliação de rendimentos e liquidação de impostos¹⁶; a qualificação do acto tributário como acto administrativo¹⁷ e a promoção da ultrapassagem da sua posição central no sistema doutrinal de direito fiscal, em particular pela ideia de relação jurídico-tributária e pelo procedimento tributário¹⁸; a defesa da aplicação de disposições normativas constitucionais e legais do direito administrativo geral às relações jurídico-tributárias, na ausência de disposições normativas jurídico-fiscais ou para além daquilo que estas determinem¹⁹; a defesa da separação conceptual e legal entre procedimento tributário e processo contencioso tributário e a análise, a esta luz, das inter-relações

¹⁶ É este o tema central da dissertação de doutoramento *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, Lisboa, 1995, ²2000 (cita-se, doravante, esta ed.); v., sobretudo, a introdução e a parte geral, 17-85.

¹⁷ J. L. Saldanha Sanches, *A quantificação*, 114-117.

¹⁸ J. L. Saldanha Sanches, *A quantificação*, 18-24, 117-120 (quanto à relação jurídica), 115 (quanto ao procedimento); revelando com clareza a atenção ao direito administrativo geral: «se esta evolução teve um efeito directo no significado do acto administrativo – que teve de deixar de ser o ponto central da construção dogmática administrativa sob pena de deixar em numerosas situações o indivíduo sem tutela perante o Estado – não podia deixar de se reflectir também no conceito de acto tributário» (18). Mais tarde, em geral, Idem, «Do acto à relação: o direito fiscal entre o procedimento administrativo e a teoria geral das obrigações», in AAVV, *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Inocêncio Galvão Telles*, I, Coimbra, 2003, 835-852, *passim*. A crise do acto administrativo enquanto conceito central do direito administrativo geral e a defesa da sua substituição pela relação jurídica administrativa e pelo procedimento administrativo apenas viriam a ser verbalizadas em termos consistentes na doutrina jusadministrativa portuguesa por V. Pereira da Silva, *Em busca do acto administrativo perdido*, Coimbra, 1996, *passim*, esp. 149-442.

¹⁹ Assim, por exemplo, quanto à fundamentação dos actos administrativos em matéria tributária: J. L. Saldanha Sanches, *A quantificação*, 330; *Manual de DF*, 68.

entre ambos²⁰; e a sustentação de um modelo de contencioso tributário caracterizado pelo subjectivismo funcional e estrutural²¹. Em quase todos estes aspectos, Saldanha Sanches foi pioneiro no campo do direito fiscal e em não poucos deles antecipou caminhos que a doutrina jurídico-administrativa geral portuguesa apenas mais tarde viria a percorrer. Tal só foi possível mercê de uma atenção profunda aos grandes problemas contemporâneos do direito público em geral e do direito administrativo em particular e de uma preocupação constante de manter o direito fiscal português a par das mais avançadas tendências normativas, jurisprudenciais e doutrinárias juspublicísticas – aspectos que, na obra jurídico-fiscal de Saldanha Sanches, poderão passar despercebidos tanto ao jusadministrativista sobranceiro como ao jusfiscalista ignorante, duas espécies que se encontram com frequência superior à que seria desejável.

O propósito deste artigo não é demonstrar que o direito fiscal é direito administrativo especial, o que se tem como indiscutível e pode dar-se como adquirido. O direito fiscal regula, de forma inescapável, relações jurídicas entre a administração e os particulares, o que basta para qualificá-lo como direito administrativo, sendo, para este efeito, de todo irrelevante que aquelas relações jurídicas sejam, nos seus aspectos materiais específicos, disciplinadas por disposições de direito fiscal²² e que a aplicação da lei fiscal seja hoje, em larga

²⁰ J. L. Saldanha Sanches, *O ónus da prova no processo tributário*, Lisboa, 1987, 52-65

²¹ J. L. Saldanha Sanches, *O ónus da prova, passim*, esp. 18-52, 66-94. No direito processual administrativo português, a natureza subjectivista do então designado recurso contencioso de anulação tinha começado a ser defendida, então com impacto doutrinário quase nulo, por V. Pereira da Silva, *A natureza jurídica do recurso directo de anulação*, Coimbra, 1985; idem, *O recurso directo de anulação: uma acção chamada recurso*, Lisboa, 1987; mais tarde, idem, *Para um contencioso administrativo dos particulares: esboço de uma teoria subjectivista do recurso directo de anulação*, Coimbra, 1989.

²² Para alguns autores, seria esta suposta autonomia daquilo a que chamam «direito tributário material», entendido como aquele conjunto de disposições normativas cujo

medida, efectuada pelos próprios particulares ou pela administração através de processos massificados e automatizados em que a sua vontade tem escassa relevância prática²³. Tal como sucede com o posicionamento sistemático

conteúdo é determinado pela natureza das relações da vida reguladas pelo direito fiscal, que justificaria a separação do direito fiscal em relação ao direito administrativo (N. Sá Gomes, *Manual de DF*, I, 27, 41; no mesmo sentido, M. Pires, *Direito fiscal: apontamentos*, Coimbra, 2008, 86), que só poderia aplicar-se nas «zonas periféricas do campo do direito tributário» relativas à organização e ao funcionamento da administração fiscal (D. Leite de Campos/M. Leite de Campos, *Manual de DT*, 49). Trata-se, contudo, de uma ideia ingénua em extremo. É óbvio que os específicos aspectos tributários não são regulados por disposições de direito administrativo geral, mas isto não se deve a qualquer autonomia do direito fiscal e sim à natureza do próprio direito administrativo geral. É que este não tem, por natureza, qualquer conteúdo material específico – ou então não seria geral. A autonomia do *direito tributário material* em relação ao direito administrativo geral não é, portanto, diversa no plano qualitativo (embora possa ser superior em grau) da dos direitos do urbanismo, do ordenamento do território, do ambiente, militar, das forças de segurança, do emprego público, dos transportes, das telecomunicações, da energia, em relação a cujos âmbitos materiais específicos o direito administrativo geral nada diz nem pode dizer e que, todavia, nem por isso deixam de ser direitos administrativos especiais (em termos correctos, quanto a estes aspectos, J. Casalta Nabais, *DF*, 81-84). A afirmação de uma autonomia do *direito tributário material* é, contudo, enganosa, porque o direito fiscal não afasta a aplicação de todo direito administrativo geral material (ou seja, aquele que não respeita a aspectos organizatórios e funcionais da administração pública): assim, por exemplo, as disposições gerais sobre os requisitos de legalidade e eficácia, sobre a validade e a invalidade e sobre a revogação dos actos administrativos relevam do direito administrativo geral material e a sua aplicação no domínio fiscal, pelo menos naquilo que não sejam afastadas por disposições normativas de direito fiscal, é incontornável (referindo o direito do acto administrativo como um dos domínios em que mais claro se torna o carácter jurídico-administrativo do direito fiscal, K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, I, 35). Em todo o caso, ainda que fosse possível demonstrar a restrição da aplicação do direito administrativo geral no domínio fiscal à sua parte orgânica e funcional, tal apenas levaria a concluir que as especialidades materiais do direito fiscal eram em tal extensão e profundidade que já teriam afastado as disposições normativas gerais de direito administrativo, o que continuaria a ser compatível com a existência de uma relação de generalidade e especialidade entre ambas as disciplinas.

²³ Com efeito, como se escreveu em M. Rebelo de Sousa/A. Salgado de Matos, *DA geral*, I, 55: «Enquanto direito *da função administrativa*, o direito administrativo não regula apenas a actuação da administração pública em sentido orgânico. Regula, para além disso, a actuação de todos os sujeitos jurídicos, ainda que não integrantes daquela, que exerçam a função administrativa [...], e ainda a actuação de todo e

de qualquer outro componente da ordem jurídica, a integração do direito fiscal no direito administrativo, longe de se esgotar num mero alcance teórico, tem também consequências dogmáticas e práticas, que de todo ultrapassam a jurisprudência e a doutrina e às quais nem uma nem outra podem escapar; também delas não se cuidará neste artigo, a não ser a título incidental. Aquilo que se pretende é mais trivial, mas também, pensa-se, mais útil: trata-se de ilustrar os graves inconvenientes que para o direito fiscal advêm da recusa obstinada da sua inevitável integração no direito administrativo. Como se verá, todos esses inconvenientes são manifestações, em planos diversos, do fenómeno designado pelo jusfiscalista norte-americano Paul L. Caron como *miopia fiscal*, que se traduz numa tendência dos jusfiscalistas para recusar contributos de outras áreas do direito que deveriam enformar o direito fiscal, por, sem razão, o considerarem como uma disciplina jurídica independente e auto-suficiente, assim dificultando o seu desenvolvimento²⁴.

Este não é, diga-se em abono da verdade, um problema exclusivo do direito fiscal. Ele é detectável em vários sectores do direito administrativo, que atingiram graus similares de complexidade e especialização, em particular por força da sua estreita conexão com ramos de saber não jurídicos caracterizados por uma grande tecnicidade (os direitos do ordenamento do território, do urbanismo e do ambiente são exemplos a ter em consideração). O caso do direito fiscal apenas se torna singular pela circunstância de aqueles dos seus cultores que proclamam a sua independência em relação ao

qualquer sujeito jurídico, quando e na medida em que se interseccione com o exercício da função administrativa (*por ex., a actuação de um particular adstrito ao cumprimento de deveres cuja imposição caiba à administração assegurar*)» (segundo conjunto de destaques acrescentado).

²⁴ P. L. Caron, «Tax myopia, or mamas don't let your babies grow up to be tax lawyers», *Virginia Tax Review*, Vol. 13 (1994; University of Cincinnati Public Law Research Paper No. 07-28, disponível em <http://ssrn.com/abstract=799007>; acedido em 31 de Janeiro de 2011), 517-589 (518).

direito administrativo parecerem não estar conscientes das consequências nefastas desta miopia fiscal ou, mesmo, de forma bizarra, considerá-la como um bem.

2. A INTEGRAÇÃO DO DIREITO FISCAL NO DIREITO ADMINISTRATIVO COMO CONDIÇÃO DA PLENA COMUNICAÇÃO ENTRE A CONSTITUIÇÃO E A ORDEM JURÍDICA FISCAL

A mudança de paradigma que se traduziu na transformação da Constituição proclamatória do Estado liberal de direito na Constituição paramétrica do Estado social de direito está, hoje, consumada nos planos político e normativo²⁵. Contudo, isto não basta para que o princípio da constitucionalidade tenha vigência efectiva. Para tal, é ainda necessário que a penetração de toda a ordem jurídica pela Constituição, o que equivale a dizer pela sua axiologia e pela sua principiologia, seja interiorizada de pleno pelo legislador, pelos juízes, pela administração, pela doutrina e pelos práticos do direito²⁶.

Neste aspecto, a ordem jurídica fiscal não pode deixar de ser considerada como um sector deficitário da ordem jurídica. Os códigos fiscais, que se desejariam elaborados por juristas qualificados e em obediência a princípios coerentes, depressa são retalhados por leis avulsas, na sua larga maioria preparadas por burocratas e aprovadas em obediência a impulsos súbitos e desígnios conjunturais à luz dos quais o direito emerge como um obstáculo ou, na melhor das hipóteses, como um instrumento. E mesmo essas leis são com frequência contornadas, distorcidas e deturpadas por ofícios, circulares e despachos concebidos em obediência a desígnios insondáveis,

²⁵ Sobre isto, A. Salgado de Matos, *A fiscalização administrativa da constitucionalidade: contributo para o estudo das relações entre Constituição, lei e administração pública no Estado social de direito*, Coimbra, 2004, 83-108.

²⁶ Assim, com exemplos, A. Salgado de Matos, *A fiscalização*, 104-107.

no anonimato dos gabinetes e das repartições, que a massificação da aplicação do direito leva, em muitos casos, a rebentar o dique do controlo da legalidade e, dessa maneira, a adquirir primazia fáctica sobre a lei. O resultado de tudo isto é uma ordem jurídica fiscal cada vez mais afastada dos princípios que constituem os seus fundamentos constitucionais e que, no Estado social de direito, representam ao mesmo tempo a mais poderosa garantia da justiça e da segurança dos contribuintes perante o Estado²⁷.

Cabe à doutrina chamar a atenção para estes desvios, à jurisprudência corrigi-los na medida do possível e à academia formar quem, amanhã, virá a ser decisor político, juiz, administrador ou professor de direito em termos que tornem possível inverter esta situação. Contudo, não se pode dizer que o panorama seja muito animador. Com frequência, sobretudo quando estão em causa temas muito específicos, a Constituição é ignorada pelos cultores do direito fiscal, mesmo quando tem, de modo manifesto, importância directa para as questões abordadas. É, por exemplo, o que sucede com a abordagem da evasão fiscal e do planeamento fiscal abusivo apenas do prisma dos instrumentos técnico-jurídicos através dos quais aqueles podem ser combatidos, à margem de qualquer conexão desse combate com a ideia fundamental de igualdade fiscal²⁸.

Quando o discurso dos jusfiscalistas não ignora a Constituição, esta é, em regra, tomada na acepção restrita da chamada *Constituição fiscal*. Esta tendência é menos grave que a antes descrita, mas por muito pouco. Com efeito, o artificial fraccionamento da Constituição nas *têtes de chapitres* dos vários ramos de direito abre, na prática, as portas a que os

²⁷ J. L. Saldanha Sanches, *A segurança jurídica*, 315.

²⁸ Entre muitos, M. Pires, *DF*, 168-186); N. Sá Gomes, *Manual de DF*, II, Lisboa, 1997, 100-153. Com a perspectiva correcta desta questão, J. L. Saldanha Sanches, *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra, 2006, *passim*; *Justiça fiscal*, Lisboa, 2010, 54-60.

juristas passem a buscar na Constituição apenas as disposições que de modo mais directo e evidente incidem sobre o ramo de direito de que se ocupam. Trata-se de um visão redutora que resulta numa quebra da fundamental unidade sistemática e axiológica da Constituição e numa aplicação limitada e parcial das suas disposições a cada um dos vários sectores normativos, ambas prejudiciais para uma adequação axiológico-funcional de cada um destes sectores, para a força normativa da Constituição e para a unidade da ordem jurídica em geral²⁹. É isto que sucede com o apelo, expresso ou implícito, à *Constituição fiscal*.

O resultado mais frequente da insularidade da *Constituição fiscal* (ou daquilo que se pensa ser essa *Constituição fiscal*) em relação ao todo da Constituição é uma incapacidade para detectar e perceber o complexo pano de fundo político-jurídico das mais importantes decisões legislativas em matéria fiscal. Problemas como os da reacção contra o abuso de direito e a fraude à lei fiscal, do sigilo bancário e do sigilo fiscal e da retroactividade da lei fiscal vêm, assim, a ser analisados do prisma unilateral da defesa dos direitos fundamentais fiscais do contribuinte passível de ser afectado por actos de administração fiscal agressiva. Deste prisma, não podem deixar de concluir-se pela proibição ou severa limitação de mecanismos como a cláusula geral anti-abuso³⁰, o levantamento do sigilo bancário e do sigilo fiscal³¹ e a retroactividade da lei fiscal³², soluções que padecem de um défice de fundamentação e de uma rigidez evidentes e que são

²⁹ Assim, no direito fiscal, J. L. Saldanha Sanches, *A segurança*, 312-315.

³⁰ D. Leite de Campos/M. Leite de Campos, *DT*, 180.

³¹ D. Leite de Campos/M. Leite de Campos, *DT*, 248-249, 255-257; M. Pires, *DF*, 124-125.

³² Pretendendo resolver em abstracto as colisões de princípios subjacentes ao problema da retroactividade das leis fiscais, M. Pires, *DF*, 204-205; N. Sá Gomes, *Manual de DF*, II, 420-440; apoiando-se apenas no texto do art. 103.º, 3 CRP, D. Leite de Campos/M. Leite de Campos, *DT*, 218. Com a perspectiva correcta desta questão, J. L. Saldanha Sanches, *Manual de DF*, 189-201.

infirmadas pela consideração da globalidade do contexto constitucional, que, quando muito, as segregaria como resultados aposteriorísticos de ponderação de princípios constitucionais colidentes, insusceptíveis de cristalização em proposições normativas fechadas aos circunstancialismos concretos³³. No caso da proibição de retroactividade da lei fiscal, este tipo de discurso jurídico-fiscal, aproveitando a vulnerabilidade à demagogia de um específico processo de revisão constitucional, logrou mesmo infiltrar-se na própria Constituição (art. 103.º, 3 CRP)³⁴.

O empobrecimento da própria principiologia jurídico-constitucional fiscal é também evidente. Justa repartição dos encargos tributários, legalidade fiscal, tributação dos cidadãos

³³ A miopia constitucional a que se alude no texto foi denunciada com clareza e em termos lapidares, a propósito da questão da retroactividade das leis fiscais, pela Conselheira Maria Lúcia Amaral na sua declaração de voto de vencida ao Ac. TC 399/10, de 27 de Outubro de 2010, acolhida pelo Conselheiro Carlos Pamplona de Oliveira: segundo aquela alta magistrada, não seria possível sustentar que, «após a revisão de 1997, o n.º 3 do artigo 103.º pudesse viver isoladamente, sendo, em si mesmo, portador de um sentido que, além de fixo e invariável, se mostrasse apreensível à margem das ponderações que os princípios da proporcionalidade e da protecção da confiança (estruturantes do Estado de direito) oferecem ao aplicador do Direito. [...] | De resto, a revisão de 1997 não pode ter tido como efeito o impossível. E impossível se mostra destacar o princípio constitucional da retroactividade da lei fiscal dos seus antecessores lógicos – o princípio da proporcionalidade e da protecção da confiança – de modo tal que o campo da retroactividade proibida seja mecanicamente determinado sem a intervenção daqueles princípios. | Ao afirmar, logo de início e à margem de qualquer leitura sistémica, que o n.º 3 do artigo 103.º da CRP só proíbe a retroactividade autêntica, e ao ponderar *depois* se a “retroactividade” existente no caso (e que já se concluiu não ser proibida nos termos do artigo 103.º) lesa ou não os princípios do Estado de direito, o Acórdão opera, em meu entender, uma cisão lógica e metodológica entre o princípio do n.º 3 do artigo 103.º e os princípios do artigo 2.º que a jurisprudência anterior do Tribunal não efectuou, e que nenhuma regra de interpretação constitucional legítima» (destaque original).

³⁴ Assim, referindo-se à «tendência tradicional do legislador constitucional português para um discurso jurídico com ampla distribuição – verbal – de direitos fundamentais», que terá aproveitado o «ocaso político da referida revisão constitucional» para consagrar a proibição de impostos retroactivos, J. L. Saldanha Sanchez, *Manual de DF*, 190.

segundo a capacidade contributiva, tributação das empresas segundo o lucro real, equivalência e cobertura do custo, proibição da retroactividade fiscal – todas estas noções são frequentes no discurso jurídico-fiscal, mas o seu uso é muitas vezes pobre no plano semântico, pois ignora que, no quadro global da Constituição, elas não são mais que expressões particulares de princípios jurídico-administrativos como os da igualdade, da legalidade, da proporcionalidade e da tutela da confiança (art. 266.º, 2 CRP), que, por sua vez, constituem meras refacções de um princípio do Estado de direito democrático vinculado à ideia fundamental da dignidade da pessoa humana (art. 2.º CRP)³⁵. Assim privada da sua macroestrutura, a *Constituição fiscal* fica amputada de grande parte do seu significado, pelo que o apelo aos seus princípios se torna vazio³⁶. A miopia constitucional é elevada ao estatuto de

³⁵ Não é de estranhar que as abordagens mais conseguidas destas matérias na doutrina portuguesa se devam a discípulos de Saldanha Sanches: A. P. Dourado, «O princípio da legalidade fiscal na Constituição portuguesa», CTF 379 (1995), 47-97 [tb., com algumas alterações, in J. Miranda (ed.), *Perspectivas constitucionais: nos 20 anos da Constituição de 1976*, II, Coimbra, 1997, 429-474]; Idem, *O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Coimbra, 2007; S. Vasques, «Capacidade contributiva, rendimento e património», *Fisc.*, 23 (2005), 15-45; Idem, *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*, Coimbra, 2007 (começando por fazer derivar o princípio da equivalência do princípio da igualdade, 15; sobre as projecções do princípio da igualdade no domínio tributário, 23-94). Embora na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, insere-se na mesma linha J. Casalta Nabais, *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo*, Coimbra, 1998.

³⁶ Neste sentido, J. L. Saldanha Sanches, *Manual de DF*, 68, chamando a atenção para o facto de que a importância do direito constitucional para o direito fiscal não se esgota nas «normas constitucionais que dizem respeito a uma repartição de competências e às formas de produção normativa no campo dos impostos», nem no «conjunto de normas que dizem respeito ao conteúdo do sistema fiscal», revelando-se também no «conjunto de princípios mais genéricos que têm, igualmente, no campo fiscal, um terreno de aplicação (igualdade, segurança jurídica, proporcionalidade, tutela jurídica...）」 e no «conjunto de normas orientadoras quanto a matérias específicas e que podem ser tópicos argumentativos importantes na construção da tributação dessas realidades (habitação, família, cultura...）」. No mesmo sentido vai a melhor doutrina fiscalista estrangeira, ilustrada por D. Birk, *Steuerverrecht*, 16-17.

verdadeiro alicerce fundacional do direito fiscal quando, de um modo perverso, é naqueles princípios, que só à custa da sua vacuidade podem dizer-se próprios do direito fiscal, que se fundamenta a pretensa autonomia deste³⁷.

As proporções deste defeito de perspectiva são bem ilustradas pela circunstância de nem sequer a própria jurisprudência constitucional, que se encontra numa posição privilegiada para compreender e fazer actuar a Constituição na sua globalidade, poder afirmar-se como estando dele isenta. O defeito em questão está presente, por exemplo, em afirmações como aquela, proferida a propósito dos chamados princípios da capacidade contributiva e da cobertura do custo, segundo a qual «em matéria tributária, não cabe ao Tribunal Constitucional, em linha de princípio, controlar as opções do legislador ou da administração nas escolhas que estes fazem para estabelecer o *quantum* dos tributos, quer se trate de impostos, de taxas ou de contribuições especiais»³⁸. Como em bom tempo sublinhou Saldanha Sanches, o Tribunal Constitucional não poderá ser conseqüente com esta afirmação se quiser exercer sobre as mais importantes decisões tributárias um controlo que corresponda à plena utilização dos instrumentos técnico-jurídicos que a Constituição coloca à sua disposição³⁹. Isto é evidente sobretudo no domínio das taxas, não por acaso aquele a que a decisão em causa se referia. Com efeito, ao contrário do que sucede quanto aos impostos, cujas taxas dependem dos infinitos factores que influenciam as necessidades de receita pública, entre as quais a cobrança de outros impostos, o que inviabiliza um estrito critério objectivo de controlo, a determinação do montante dos tributos com natureza de taxa depende apenas da quantificação, segundo critérios objectivos, do custo, para a administração, dos

³⁷ M. Pires, *DF*, 84.

³⁸ Ac. TC 640/95, de 15 de Novembro de 1995, Proc. 286/94.

³⁹ J. L. Saldanha Sanches, «Imposto, taxa e quantificação de encargos», *Fisco* 76/77 (1996), 87-122 (121-122).

serviços a que respeitam, ponderado à luz do benefício, também quantificável, que deles retira o particular⁴⁰. Um controlo apertado da determinação do montante das taxas é, portanto, passível de um controlo apertado com base no princípio da proporcionalidade, à luz do qual uma medida jurídico-pública deve ser considerada inconstitucional ou ilegal quando desnecessária para atingir os fins que está adstrita a prosseguir ou quando desrazoável à luz de uma ponderação entre os seus custos e benefícios⁴¹. Bem vistas as coisas, os princípios da cobertura do custo e do benefício são meras concretizações das dimensões da necessidade e da razoabilidade do princípio da proporcionalidade⁴², mas, se forem construídos numa estrita dimensão tributária, existe o risco de que o nível de controlo das decisões jurídico-públicas por eles possibilitado venha a revelar-se mais limitado do que aquele aberto pelo princípio da proporcionalidade. É a isto que conduz a afirmação acima transcrita do Tribunal Constitucional.

O reconhecimento da integração sistemática do direito fiscal no direito administrativo permite diminuir de forma considerável a miopia constitucional a que conduzem as tentativas da sua autonomização. Como não poderá deixar de se ter notado, os princípios da legalidade, da igualdade e da proporcionalidade a que acima se reconduziram os principais instrumentos operativos da *Constituição fiscal* são, sem excepção, princípios constitucionais da actividade administrativa, como tal identificados no art. 266.º CRP, e que, como é evidente, vinculam também o legislador quando este

⁴⁰ Sobre isto, J. L. Saldanha Sanches, *Manual de DF*, 37-40; chamando também a atenção para os reflexos dos diferentes modos de legitimação constitucional da taxa e do imposto sobre o alcance do respectivo controlo, Idem, «Imposto, taxa e quantificação», 121-122.

⁴¹ Sobre isto, por todos, M. Rebelo de Sousa/A. Salgado de Matos, *DA geral*, I, 214-215.

⁴² J. L. Saldanha Sanches, «Imposto, taxa e quantificação», 120.

disciplina os termos a que aquela actividade deve obedecer. Não se sugere, como é natural, que os princípios constitucionais do direito administrativo geral devam substituir aqueles que respeitam ao específico domínio fiscal, já que estes incorporam desenvolvimentos e precisões – *adaptações*, na já citada expressão de Saldanha Sanches – que afinam a sua adequação aos respectivos objectos e facilitam a sua compreensão e a sua aplicação. No entanto, ao pretender passar sem os princípios constitucionais do direito administrativo geral, a construção das suas refacções jurídico-fiscais deixa de beneficiar do elevado grau de desenvolvimento já atingido por aqueles, o que se traduz num empobrecimento. A concretização do que seja a justa repartição dos encargos tributários é impossível à margem da construção geral da igualdade, como a concretização do que seja a tributação segundo a capacidade contributiva ou o lucro real é impossível à margem do que seja a construção geral da proporcionalidade – e seria fácil fornecer muitos outros exemplos. O contributo do direito administrativo geral é, portanto, imprescindível para pôr a ordem jurídica fiscal em contacto com a globalidade da Constituição, de modo a assegurar que, ao invés de constituir um sector de autarcia na ordem jurídica, este seu segmento está, tal como os restantes, em condições de contribuir para a plena realização da axiologia e da principiologia constitucionais.

Adivinha-se uma objecção. Não estará o direito administrativo geral, enquanto disciplina jurídica, sujeito aos mesmos riscos de miopia constitucional que afligem o direito fiscal? É forçoso reconhecer que, pelo menos em abstracto, a resposta a esta interrogação não pode deixar de ser afirmativa. Não faltará, mesmo, quem recorde a célebre frase de Otto Mayer, segundo a qual «o direito constitucional passa, o direito administrativo permanece», com a qual se quis exprimir uma pretensa imunidade da ordem jurídica administrativa às

transformações constitucionais, mesmo as mais radicais⁴³. Não será, aliás, necessário ir muito longe nem recuar muito no tempo para se descobrir exemplos concretos de um semelhante fenómeno; bastará chamar à colação a resistência manifestada pelo do legislador administrativo português entre 1982 e 2004 quanto a executar as sucessivas injunções constitucionais sobre o modelo de justiça administrativa. No entanto, isto não é suficiente para que se afaste a necessidade de reconhecer a integração do direito fiscal no direito administrativo e as vantagens que tal integração é susceptível de lhe trazer.

É que, mesmo pressupondo uma ordem jurídica administrativa míope perante os domínios constitucionais que ultrapassem a *Constituição administrativa*, a integração do direito fiscal no direito administrativo permitiria, ainda assim, que o primeiro ascendesse um degrau na escala de proximidade em relação ao núcleo da axiologia e da principiologia constitucionais. Isto porque, com efeito, não é possível negar que, em virtude da sua maior generalidade, as disposições integrantes da *Constituição administrativa* se encontram mais próximas daquele núcleo do que aquelas que compõem a *Constituição fiscal*. Quem pretenda uma demonstração disto poderá encontrá-la na ligação umbilical estabelecida no art. 266.º, 1 CRP, a propósito dos princípios fundamentais da administração, entre a prossecução do interesse público e o respeito pelos direitos, incluindo os direitos fundamentais, dos particulares. É certo que um administrativista míope poderá ainda ser incapaz de vislumbrar os supremos fundamentos axiológicos e principiológicos da *Constituição administrativa* – o princípio do Estado de direito democrático subordinado à ideia fundamental da dignidade da pessoa humana. Todavia, será difícil negar-se que estes fundamentos se encontram, apesar de tudo, precipitados com mais densidade na ideia de

⁴³ O. Mayer, *Deutsches VwR*, I, Munique/Leipzig, ³1924, prefácio em página não numerada.

vinculação da prossecução do interesse público ao respeito dos direitos dos particulares e em princípios constitucionais da actividade administrativa como os da proporcionalidade, da igualdade e da tutela da confiança, do que em fórmulas muito específicas ou de carácter mais técnico como a capacidade contributiva, o lucro real, a cobertura do custo ou, mesmo, a proibição da retroactividade fiscal.

Acresce a isto que os cultores, teóricos e práticos, do direito administrativo estão bem cientes da vinculação essencial do direito administrativo, e em particular do direito administrativo geral, à Constituição. O paradigma mayeriano das relações entre direito constitucional e direito administrativo tornou-se obsoleto com a verdadeira *chamada à ordem* da doutrina jurídico-administrativa que constituiu a proclamação, por Fritz Werner, de que o direito administrativo é direito constitucional concretizado⁴⁴. A partir daqui, disseminou-se a consciência de que qualquer disposição constitucional é em potência uma disposição de direito administrativo e qualquer disposição de direito administrativo corresponde, em potência, a uma concretização da Constituição. Esta verdadeira revolução copernicana do direito público teve frutos imediatos, traduzidos na ultrapassagem do paradigma autoritário do direito administrativo originário do Estado de polícia e que tinha atravessado quase incólume o período do Estado liberal de direito, mediante a erradicação da ideia de um poder público originário como epicentro significativo do sistema de direito administrativo e a correspondente transformação do indivíduo, antes visto como objecto do poder, em sujeito de direitos, mesmo fundamentais, susceptíveis de serem opostos ao Estado e às demais entidades públicas.

Seria exagerado afirmar-se que nenhum vestígio do edifício do direito administrativo do Estado de polícia

⁴⁴ F. Werner, «Verwaltungsrecht als konkretisiertes Verfassungsrecht», DVBl. (1959), 527-333.

sobreviveu a este terramoto; o direito é uma realidade cultural com acentuada tendência para a institucionalização, o que o torna, quase por definição, refractário à mudança, sobretudo quando esta seja radical, como sucede sempre que ocorre uma alteração de paradigma constitucional com o alcance daquela que acabou de se referir. Contudo, a doutrina do direito administrativo geral está hoje impregnada pela ideia de adequação da ordem jurídica administrativa à ordem jurídico-constitucional – e não a uma ordem jurídico-constitucional qualquer, mas à ordem jurídico-constitucional em cada momento actualizada. Isto permite que o labor no sentido de atingir a finalidade última dessa adequação seja constante e que os desvios em relação a ela, por parte do legislador, da jurisprudência, da administração e, mesmo, de alguns sectores doutrinários, possam ser considerados como aberrantes.

Por infortúnio, o mesmo não pode hoje afirmar-se em geral quanto ao direito fiscal, no qual os particulares são ainda, de forma consciente ou inconsciente, encarados vezes demais pelo legislador, pelos tribunais, pela administração e pela doutrina como meros *contribuintes*. Ou seja, como objectos de um poder tributário público agressivo perante o qual é legítimo que cada um se defenda a todo o custo e não como sujeitos de direitos fundamentais no quadro de feixes entrecruzados de relações jurídicas em que surgem como credores de correlativas prestações positivas do Estado – relações jurídicas que assentam nos fundamentos do Estado de direito e que só à sua luz podem ser compreendidas. Como muito bem compreende Saldanha Sanches, semelhante entendimento é, em última análise, impeditivo da submissão do direito fiscal à lógica de solidariedade imposta pelo Estado social de direito, que implica de forma necessária a primazia de um ideal de justiça fiscal horizontal e a ultrapassagem da visão individualista do Estado liberal de direito, favorecedora de um garantismo forçado e desajustado em relação às actuais

exigências da vida comunitária⁴⁵. O afastamento do direito fiscal em relação ao direito administrativo geral e, por essa via, à Constituição, é, por certo, um dos factores que mais tem contribuído para a persistência desta situação.

3. A INTEGRAÇÃO DO DIREITO FISCAL NO DIREITO ADMINISTRATIVO COMO CONDIÇÃO DE RACIONALIZAÇÃO NORMATIVA

Os termos das relações entre disposições normativas situadas numa relação mútua de generalidade e especialidade são bem conhecidos. Atento o seu maior grau de proximidade em relação às situações da vida que disciplinam, as disposições normativas especiais afastam, no seu âmbito de aplicação, as disposições normativas gerais que com elas concorram; pela mesma razão, uma nova disposição normativa geral não revoga, em regra, uma disposição normativa especial anterior (como decorre do art. 7.º, 3 CC); as situações jurídicas são, portanto, disciplinadas pelas disposições normativas candidatas que se situem no mais baixo patamar de generalidade existente e, não existindo disposições normativas especiais, pelas disposições normativas gerais. Com as devidas adaptações, o mesmo esquema se aplica à relação entre conjuntos normativos gerais e especiais. Em particular, interessa neste momento destacar o terceiro aspecto referido: se uma situação jurídica abrangida por um conjunto normativo especial não encontrar neste a sua disciplina, é-lhe aplicável aquela que decorra do conjunto normativo situado no patamar superior de generalidade e, em última análise, do conjunto normativo mais geral.

Como até os defensores da autonomia do direito fiscal reconhecem, aquele ramo de direito regula relações jurídicas administrativas e actuações de natureza administrativa,

⁴⁵ J. L. Saldanha Sanches, *A segurança jurídica*, 312-313.

empreendidas por órgãos administrativos através de procedimentos administrativos, aos quais terá por força que se aplicar, em alguma medida, o direito administrativo – com o que se quer dizer, como é natural, o direito administrativo geral⁴⁶. Todavia, o caminho intelectual que um defensor da autonomia do direito fiscal percorre para atingi-la é de todo insondável. Se o direito fiscal não é direito administrativo, como é que os sujeitos de direito fiscal e as suas condutas poderão, no específico domínio fiscal, ser disciplinados por disposições de direito administrativo? A maior parte dos defensores da autonomia do direito fiscal não dedicou qualquer atenção a este problema, parecendo julgar que a aplicação do direito administrativo no domínio fiscal, quando convenha, pode ser justificada por meras razões de ordem prática, decorrentes da manifesta inviabilidade de uma replicação, pelo direito fiscal, de todos aqueles componentes da ordem jurídica administrativa geral sem os quais aquele não pode passar.

Todavia, isto não é aceitável. Tal como o direito civil, não sendo uma ordem normativa geral em relação ao direito administrativo, não tem qualquer pretensão autónoma de aplicação no campo das relações jurídicas administrativas⁴⁷, também o direito administrativo não tem qualquer pretensão autónoma de aplicação no âmbito de sectores normativos que não estejam, em relação a ele, numa posição de especialidade. Na hipótese de autonomia do direito fiscal em relação ao direito administrativo, este apenas poderia aplicar-se no domínio do primeiro mediante uma remissão genérica⁴⁸ que não existe⁴⁹. O reconhecimento da aplicabilidade do direito

⁴⁶ A. Monteiro, *Introdução ao DF*, 143-144; P. Soares Martínez, *DF*, 64; de modo implícito, A. Xavier, *Manual de DF*, 24; N. Sá Gomes, *Manual de DF*, I, 40-41; M. Pires, *DF*, 86; D. Leite de Campos/M. Leite de Campos, *Manual de DT*, 49.

⁴⁷ Assim, M. Rebelo de Sousa/A. Salgado de Matos, *DA geral*, I, 87.

⁴⁸ Em termos paralelos, no sentido de que as disposições normativas de direito civil só se aplicam no domínio administrativo mediante remissão expressa da ordem jurídica administrativa, M. Rebelo de Sousa/A. Salgado de Matos, *DA geral*, I, 87.

⁴⁹ E que, a existir, pela magnitude esmagadora que o número das disposições

administrativo no domínio fiscal por quem recuse a integração do direito fiscal no direito administrativo corresponde à aceitação de uma evidência, mas nem por isso deixa de constituir uma contradição lógica e uma impossibilidade metodológica. Ou seja: o reconhecimento da aplicabilidade do direito administrativo no domínio fiscal equivale ao reconhecimento de que o direito fiscal é direito administrativo especial.

Poderia, todavia, perguntar-se: uma vez que até os defensores da autonomia do direito fiscal admitem a aplicação do direito administrativo, a qualificação do direito fiscal como direito administrativo não será, afinal, produto de um mero capricho doutrinal ou, pior, de uma guerra de delimitação de fronteiras causada por uma tendência imperialista da segunda disciplina? A resposta é que não. A mera ilusão da autonomia do direito fiscal tem consequências reais, traduzidas num défice de economia e racionalização normativas. Perante uma disposição normativa de direito administrativo geral que não se pretende afastar no domínio fiscal, o legislador fiscal imbuído da natureza jurídico-administrativa do direito fiscal deverá abster-se de intervir; a disposição normativa aplicar-se-á de modo automático na ausência de disciplina especial de direito fiscal. Perante a mesma situação, o legislador que, sem razão, pressuponha a autonomia do direito fiscal deverá, em coerência, optar entre intervir remetendo para a disposição normativa de direito administrativo especial ou produzir uma disposição normativa de direito fiscal com um conteúdo idêntico ao daquela. Em qualquer destas duas últimas opções existirá uma intervenção legislativa desnecessária; na segunda, existirá mesmo uma duplicação desnecessária de regimes. Num momento em que está na ordem do dia a crítica ao excesso de

normativas em questão por força atingiria, seria equivalente a uma confirmação legislativa implícita do direito fiscal como direito administrativo especial.

legislação e à desordem complexificadora que ele implica⁵⁰, este não pode deixar de ser um aspecto a ter em conta.

Os inconvenientes da duplicação normativa entre o direito administrativo geral e o direito fiscal tornaram-se mais gritantes com a codificação do direito fiscal, já que a codificação faz emergir com clareza acrescida o intento de completude e auto-suficiência das disciplinas normativas. Sem surpresa, os diplomas mais férteis em duplicações normativas são o Código de Procedimento e de Processo Tributário e na Lei Geral Tributária, cujos âmbitos materiais de regulação (no caso do primeiro apenas na sua parte procedimental), combinados entre si, coincidem em parte com o âmbito material de um dos mais importantes diplomas do direito administrativo geral, o Código do Procedimento Administrativo⁵¹. Um número significativo de disposições

⁵⁰ Por exemplo, C. Blanco de Moraes, *Manual de legística: critérios científicos e técnicos para legislar melhor*, Lisboa, 2007, 589, refere-se a um desiderato geral de simplificação legislativa a que chama *reordenadora*, que «intenta obviar a estados de desordem normativa, derivados da multiplicidade de normas que vertem sobre determinados domínios materiais e que se contradizem, sobrepõem, repetem e derrogam tacitamente».

⁵¹ Atenta a existência de uma codificação geral do procedimento administrativo e o seu âmbito regulativo poderia, mesmo, questionar-se a existência de uma lei geral tributária e de um código de procedimento tributário. É certo que a codificação da parte geral do direito fiscal e do seu regime procedimental geral tem um significado precedente na AO alemã, cujas origens remontam a 1919, mas ele assenta em razões históricas intransponíveis para Portugal: a necessidade de consumir a transferência da soberania fiscal dos *Länder* para o *Reich* e a circunstância de a codificação do procedimento administrativo geral ao nível federal, apenas tendo ocorrido em 1976 com a aprovação da *VwVfG*, não ter condições para questionar uma lei especial já estabelecida (sobre as origens da primeira *Reichsabgabenordnung*, v., do seu autor material, E. Becker, *Die Reichsabgabenordnung vom 13. Dezember 1919 nebst Ausführungsverordnung*, Berlim, 1922; no sentido de que foi o peso histórico da AO que levou o legislador da lei do procedimento administrativo a optar pela exclusão da sua aplicação ao campo tributário, afirmando que as especificidades da lei fiscal não justificariam, por si só, tal solução, F. O. Kopp/U. Ramsauer, *Verwaltungsverfahrensgesetz Kommentar*, Munique, ¹¹2010, *sub* § 2, 102). Não se vai, no entanto, tão longe, até porque as exigências de regulação normativa especial suscitadas pela realidade jurídico-fiscal são, por certo, mais do que suficientes para justificar a existência de diplomas

daqueles códigos fiscais enferma de desnecessidade patente, por reproduzir na substância o conteúdo de disposições normativas do direito administrativo geral que já seriam aplicáveis no silêncio da ordem jurídica fiscal.

A quantidade dessas disposições é tão elevada que o seu levantamento completo, apesar de constituir um trabalho de inequívoca utilidade, estaria fora de questão no âmbito deste artigo. Teremos, portanto, que contentar-nos em apresentar alguns exemplos⁵². Assim, no CPPT, são redundantes o art. 9.º, 1-3 em relação aos arts. 53.º CPA; o art. 45.º em relação aos arts. 100.º, 1, 2 e 102.º, 4 CPA; o art. 46.º em relação aos arts. 5.º, 2, 10.º e 57.º CPA; o art. 48.º em relação aos arts. 6.º-A, 7.º, 1, 60.º, 2 e 61.º CPA; o art. 50.º em relação aos arts. 87.º, 1, 89.º e 94.º-97.º CPA; os n.ºs 1, 2 (primeiro segmento), 3 (excepto o último segmento) e 4 do art. 66.º em relação aos arts. 166.º, 169.º, 2 e 172.º CPA; o art. 67.º, 1 em relação aos arts. 59.º, 5 CPTA e 170.º, 3 CPA. Na LGT, são redundantes o art. 8.º em relação ao art. 3.º, 1 CPA; o art. 9.º, 1 e 2 em relação ao art. 12.º CPA; o art. 55.º em relação aos arts. 3.º, 4.º, 5.º, 6.º e 57.º CPA; o art. 56.º em relação ao art. 9.º CPA; o art. 57.º, 2 em relação ao art. 71.º CPA; o art. 58.º em relação ao art. 56.º CPA; o art. 59.º, 1 em relação aos arts. 70.º e 60.º, 2 CPA; o art. 60.º, 1, 3, 5 em relação aos arts. 100.º e 103.º CPA; o art. 65.º em relação ao art. 53.º CPA; o art. 67.º em relação aos arts. 61.º e 63.º, 1 CPA; o art. 71.º (excepto a parte final do n.º 2) em relação aos arts. 86.º, 1 e 105.º CPA; o art. 73.º em relação ao art. 87.º, 1 CPA; o art. 74.º, 1 em relação ao art. 88.º, 1 CPA; o art. 77.º, 1 em relação ao art. 125.º, 1 CPA; a primeira parte do art. 78.º, 1 em relação aos arts. 138.º, 142.º, 1 e 158.º, 1, a) CPA; o art. 79.º em relação aos arts. 137, 1, 2, 138.º, 158.º, 1, a); o art. 80.º em relação aos arts. 166.º, 1, 169.º, 2 e 59.º, 5

abrangentes e com pretensão de alguma completude.

⁵² A restrição dos exemplos fornecidos aos dois mais importantes códigos fiscais não exclui a existência de múltiplas repetições de disposições normativas do direito administrativo geral em leis fiscais avulsas.

CPTA; o art. 95.º, 1 em relação ao art. 12.º CPA.

Poderia questionar-se que a admissão da especialidade do direito fiscal em relação ao direito administrativo geral fosse, por si só, remédio contra repetições deste tipo. Dir-se-ia que a inexistência de redundâncias normativas corresponde ao ideal irrealizável de uma ordem jurídica perfeita, pelo que um certo nível de redundância normativa teria que ser tolerado e poderia, mesmo, ser desejável, de modo a permitir aos sujeitos jurídicos identificar as disposições normativas aplicáveis a determinada situação concreta com maior prontidão e através de operações intelectuais menos complexas. Neste sentido, poderiam até apontar-se exemplos de complexos normativos cuja pertença ao direito administrativo especial é inquestionável e que, com um claro intuito de facilitar a sua aplicação por uma administração que, bem ou mal, se presume pouco versada no direito administrativo geral, repetem, de forma desnecessária mas intencional, inúmeras disposições normativas deste último (a Lei n.º 169/99, de 18 de Setembro, que estabelece o quadro de competências e o regime jurídico de funcionamento dos órgãos dos municípios e das freguesias, é um caso a ter em mente). Esta sugestão representaria, portanto, uma nova formulação do argumento acima referido da irrelevância prática da qualificação do direito fiscal como direito administrativo especial.

Todavia, também aqui o argumento prova de menos. Por certo que em nenhuma ordem jurídica é possível eliminar todas e quaisquer redundâncias normativas, pelo que algumas delas, dentro de limites, terão que ser consideradas aceitáveis. Admite-se, até, que algumas dessas redundâncias normativas possam ser desejáveis, sobretudo quando, em virtude da elevada densificação atingida por um regime especial, haja que esclarecer dúvidas quanto à aplicabilidade, que se queira manter, do regime geral. O que por certo não é inevitável nem desejável é a extensão e a profundidade das redundâncias

normativas do direito fiscal em relação ao direito administrativo geral na ordem jurídica portuguesa. Mesmo que desnecessário, pode ser aceitável que a lei fiscal diga que os actos tributários estão sujeitos a fundamentação e que, antes da sua emissão, deve haver lugar à audiência do interessado, mas que justificação pode existir para que, esclarecidos esses dois aspectos, a lei fiscal prossiga ainda, nada acrescentando a disposições normativas do direito administrativo geral, regulando os requisitos da fundamentação e os termos em que deve ser processada a audiência? Também pode ser aceitável que a lei fiscal diga que o procedimento tributário tem uma fase de instrução, mas, além disso, para que há-de pormenorizar, em termos idênticos aos do direito administrativo geral, as competências, os tipos de diligências e os deveres instrutórios? Pode ainda ser aceitável que a lei fiscal diga que os actos tributários estão sujeitos a reclamação e a recurso hierárquico, mas o que se pretenderá, ao certo, ganhar com a repetição de disposições do direito administrativo geral relativas aos seus regimes? Os exemplos poderiam multiplicar-se: a extensão e a profundidade das redundâncias normativas injustificáveis do direito fiscal em face do direito administrativo geral, que não encontram paralelo nas relações entre este último e qualquer ramo de direito administrativo especial, ultrapassam em muito aquilo que seria aceitável. Que tais redundâncias são indesejáveis é também evidente, pois, como melhor se verá adiante, elas causam problemas evitáveis de determinação e correlação dos âmbitos normativos das disposições normativas do direito administrativo geral e das disposições normativas especiais do direito fiscal. O carácter absurdo e evitável das redundâncias em questão torna-se mais claro quando elas ocorrem em diplomas que, de modo expresso, estabelecem a aplicação subsidiária do direito administrativo geral e, em particular, do CPA, como sucede com o CPPT [art. 2, d)] e a LGT [art. 2.º, c)].

A admitir-se a introdução de um elemento de redundância normativa no direito fiscal por referência ao direito administrativo geral seria preferível que essa redundância fosse total. Foi este, aliás, o caminho seguido pelo legislador federal alemão, que, no § 2 (2), 1 VwVfG, afastou por completo a aplicação da legislação geral sobre procedimento administrativo aos procedimentos tributários da federação ou dos estados federados regulados pela AO. Esta é uma opção que em nada prejudica, antes pressupõe, a especialidade do direito fiscal em relação ao direito administrativo geral, decorrendo apenas de um juízo de ordem prática segundo o qual será preferível o estabelecimento de duas ordens jurídicas tão separadas quanto possível⁵³. Tal solução tem a vantagem evidente de eliminar dúvidas interpretativas como aquelas a que acima se aludiu. Contudo, são também assinaláveis os perigos de, em virtude de algum descuido do legislador fiscal, se acabar por criar lacunas de regulação jurídico-fiscal não aparentes, mas reais, insusceptíveis de integrar com regulações jurídico-administrativas que de modo expresse tenham sido afastadas⁵⁴. Tais perigos só poderiam ser evitados através de disciplinas paralelas, em toda a sua extensão, das disciplinas do direito administrativo geral, que adaptassem ou afastassem estas consoante as exigências particulares do domínio tributário, mas que não deixassem de as reproduzir sempre que não se pretendesse o seu afastamento⁵⁵. Seria ainda necessário um permanente cuidado legislativo de reequacionar e, se necessário, actualizar a legislação fiscal sempre que a

⁵³ Sobre isto, F. O. Kopp/U. Ramsauer, *VwVfG, sub § 2, 102*.

⁵⁴ Assim, no sentido de que, em virtude do seu expresse afastamento pelo § 2 (2), 1 VwVfG, as disposições da lei procedimental administrativa não são aplicáveis a título subsidiário ou por analogia no domínio fiscal, F. O. Kopp/U. Ramsauer, *VwVfG, sub § 2, 103*.

⁵⁵ Foi esta a técnica seguida pelo legislador da AO, cujas disposições replicam, em grande medida, as da VwVfG: K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, I, 35; F. O. Kopp/U. Ramsauer, *VwVfG, sub § 2, 102, 103* (falando em «regulações paralelas»).

legislação administrativa geral sofresse alterações de relevo. No entanto, tudo isto pressuporia a condição, apenas na aparência paradoxal e que não parece verificar-se no direito português, de um legislador bem ciente do carácter geral do direito administrativo em relação ao direito fiscal.

4. A INTEGRAÇÃO DO DIREITO FISCAL NO DIREITO ADMINISTRATIVO COMO CONDIÇÃO DO SEU DESENVOLVIMENTO

A articulação entre um direito geral e os direitos especiais que em seu torno gravitam, se configurada de modo adequado, é uma condição indispensável para o desenvolvimento tanto de um como dos outros. No âmbito do direito geral, mais imune às pressões sectoriais e conjunturais, devem fazer-se as reflexões de fundo e forjar-se os grandes quadros principais e conceptuais a verter em disposições normativas dotadas de certa estabilidade e limitada densidade. Os direitos especiais devem acompanhar as evoluções registadas no direito geral, sem prejuízo da sua adaptação, bem como da adopção de inovações pontuais e soluções experimentais adequadas aos problemas sectoriais e conjunturais carentes de regulação, a verter em disposições normativas de densidade mais acentuada. As soluções dos direitos especiais devem, por seu turno, ser objecto de apreciação contextualizada no âmbito do direito geral, no qual serão validadas ou infirmadas e, em alguns casos, objecto de uma generalização que as torne aplicáveis no âmbito de outros direitos especiais.

Os frutos da articulação dinâmica entre direito geral e direitos especiais são inúmeros no campo do direito administrativo. Por exemplo, o direito do urbanismo, que em Portugal nasceu com timidez como um núcleo restrito de disposições especiais e beneficiando do influxo quase

unilateral do direito administrativo geral, foi-se expandido na proporção do desenvolvimento da regulação geral do procedimento administrativo, que acompanhou, e, nos últimos anos, tem-se destacado pela adopção de soluções com um crescente grau de diferenciação, que por vezes contrariam de frente as decorrentes do direito administrativo geral. Algumas destas soluções justificam-se no âmbito sectorial a que hoje se aplicam, mas são neutras da perspectiva do direito administrativo geral (por exemplo, a generalidade das especialidades de regime procedimental); outras foram infirmadas pelo direito administrativo geral e podem, mesmo, vir a ser invertidas no direito do urbanismo (por exemplo, a desastrosa generalização da nulidade como desvalor dos actos administrativos que padeçam de ilegalidades específicas do domínio urbanístico); outras ainda provocaram alterações no direito administrativo geral (por exemplo, a diluição da distinção clássica entre autorização e licença, a criação de processos jurisdicionais de carácter cominatório visando a administração pública) ou estão neste momento a ser testadas quanto a essa possibilidade (por exemplo, a criação de um gestor de procedimento e a ultrapassagem de um modelo de controlo administrativo baseado no controlo prévio das actuações dos particulares para um outro baseado no seu controlo sucessivo). As possibilidades de uma articulação deste tipo entre o direito administrativo geral e o direito fiscal são evidentes. Contudo, para que ela seja efectiva e traga vantagens mútuas será necessário que a integração do direito fiscal no direito administrativo seja consciencializada e assumida de forma plena. Enquanto se mantiver a ilusão de que o direito fiscal é um ramo de direito autónomo as vias de comunicação que o ligam ao direito administrativo permanecerão obstruídas. A legislação, a jurisprudência, a prática administrativa e a doutrina do direito administrativo não prestarão atenção de

maior ao direito fiscal, nem o inverso⁵⁶.

O direito administrativo geral é o primeiro a perder com esta situação. O direito fiscal pode dar contributos importantes para as discussões jurídico-administrativas gerais, por exemplo quanto à utilização da técnica da relação jurídica na legislação administrativa⁵⁷, à relativização do sistema conceptual de desvalores do acto administrativo ilegal⁵⁸, à confirmação das pressões oriundas de outros direitos administrativos especiais

⁵⁶ Esta situação e os seus inconvenientes foram notados na doutrina alemã, em termos próximos, por A. Spitaler, «Die allgemeine Entwicklung», 95.

⁵⁷ Embora a relação jurídica administrativa tenha já adquirido o seu espaço na doutrina do direito administrativo geral (V. Pereira da Silva, *Em busca*, 149-297), a legislação, em particular o CPA, está ainda muito marcada por uma perspectiva autoritária que acentua a unilateralidade da posição da administração. Ao invés, no direito fiscal, embora a doutrina não tenha retirado todas as consequências da adopção da relação jurídica, a LGT, revelando a decisiva influência de Saldanha Sanches, assenta no conceito estruturante da relação jurídica tributária (arts. 15.º-53.º).

⁵⁸ Como se sabe, o direito administrativo geral integra um sistema binário de invalidade do acto administrativo herdado em linha recta do conceptualismo pandectista do século XIX, hoje plasmado em particular nos arts. 133.º-135.º CPA e, ainda, com refracções no sistema de invalidade do contrato administrativo dos arts. 283.º-285.º CCP [sobre isto, A. Salgado de Matos, «Algumas observações críticas acerca dos actuais quadros legais e doutrinários da invalidade do acto administrativo», CJA 82 (2010), 55-68]. Sem prejuízo pela aplicação destas regras no direito fiscal, em virtude da omissão, por parte deste, em disciplinar a matéria da invalidade do acto tributário, a legislação, a jurisprudência e a doutrina fiscais têm manifestado uma saudável despreocupação quanto ao sobremaneira rígido sistema de invalidade do acto administrativo do direito administrativo geral. Assim, não obstante a existência de prazos de impugnação de actos tributários, o contribuinte pode, em alternativa à impugnação administrativa ou jurisdicional dentro daqueles prazos, optar por aguardar pelo processo de execução fiscal para deduzir oposição fundada na «inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação» [art. 204.º, I, a) CPPT; sobre isto, J. M. Lopes de Sousa, «Reflexões sobre a reforma do contencioso tributário», CJA 54 (2005), 61-79 (67)]; além disto, a revisão dos actos tributários cuja ilegalidade seja «imputável aos serviços» pode, embora apenas por iniciativa da administração fiscal, ter lugar «no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago» (art. 78.º, I LGT). O direito administrativo geral teria todo o interesse em olhar para esta demonstração de que a introdução de alguma flexibilidade no domínio da invalidade do acto administrativo, mesmo num domínio tão delicado como o fiscal, é compatível com níveis adequados de segurança jurídica.

no sentido de uma flexibilização do regime geral de revogação dos actos administrativos, tanto com fundamento em ilegalidade como em inconveniência⁵⁹, à desdramatização da autotutela executiva da administração, desde que justificada por razões de interesse público⁶⁰, à exigência de formulação de um projecto de decisão em vez da mera formação do sentido provável da decisão para efeitos de audiência dos interessados⁶¹. Contudo, a rejeição da integração do direito

⁵⁹ O regime de revogação do acto administrativo do CPA tem sido muito criticado, e julga-se que em parte com razão, devido à sua rigidez. Por um lado, o regime de revogação de actos legais favoráveis não responde de forma adequada às exigências de flexibilidade impostas pela prossecução do interesse público e adapta-se de modo deficiente aos actos administrativos de execução continuada; por outro lado, o regime de revogação de actos ilegais defende mal o interesse público quando permite que um particular venha a beneficiar de uma ilegalidade por si causada em virtude do decurso do prazo de revogação [sobre isto, em geral, J. C. Vieira de Andrade, «A “revisão” dos actos administrativos no direito português», Leg. 9/10 (1994), 185-202 (193-198)]. O direito fiscal, em linha com outros direitos administrativos especiais, tem acolhido estas críticas, ao admitir prazos mais longos de revogação de actos tributários ilegais (arts. 78.º, 1, 79.º LGT) e ao admitir a revogação de actos tributários legais de execução continuada, como os que reconhecem ou atribuem benefícios fiscais, por desaparecimento superveniente dos seus pressupostos ou inobservância pelo seu destinatário de condições que lhe tenham sido impostas por acto administrativo ou por lei (art. 14.º, 4, 5 EBF).

⁶⁰ A extensão da autotutela administrativa tem estado, no campo do direito administrativo geral, rodeada de um certo dramatismo, com os partidários de concepções objectivistas a defenderem-na como instrumento imprescindível da prossecução administrativa do interesse público e os partidários de concepções subjectivistas a atacarem-na enquanto consequência de uma visão autoritária da administração (sobre este debate, por todos, M. Rebelo de Sousa/A. Salgado de Matos, *DA geral*, III, 2009, 233). A melhor perspectiva é a de que a autotutela administrativa é imprescindível para a prossecução do interesse público pela administração, mas não lhe está inerente, antes dependendo de habilitação legal que não pode ser conferida à margem de uma ponderação entre aquele interesse e dos direitos fundamentais que podem ser afectados pela actuação administrativa (M. Rebelo de Sousa/A. Salgado de Matos, *DA geral*, III², 232). O processo de execução fiscal, em que a autotutela administrativa coexiste com um imediato e apertado controlo jurisdicional dos actos executivos da administração, fornece um modelo alternativo àqueles que têm sido equacionados no direito administrativo geral e que mereceria ser estudado, até pelo seu potencial efeito desdramatizador sobre o debate doutrinal presente.

⁶¹ Na sua versão original, o art. 100.º, 1 CPA não definia o objecto da audiência dos

fiscal no direito administrativo torna muito diminuta a influência efectiva do direito fiscal sobre o direito administrativo geral e ainda mais exígua a probabilidade de as suas soluções serem generalizadas. Não é de estranhar, portanto, que os contributos do direito fiscal para o direito administrativo geral tenham, na ordem jurídica portuguesa, sido escassos e retardados. Um dos poucos casos relevantes é o da reconstrução da teoria geral da promessa administrativa à luz do instituto jurídico-fiscal da informação vinculativa; e note-se que, apesar de este último ter sido consagrado no direito fiscal com quase dez anos de avanço sobre o direito do urbanismo⁶², foi preciso esperar pelo importante trabalho de João Taborda da Gama, um autor oriundo do rarefeito sector doutrinal caracterizado pela idêntica influência formativa do direito administrativo e do direito fiscal, para que a influência deste sobre aquele se fizesse sentir no domínio em questão⁶³.

interessados, o que de imediato suscitou a questão de saber se, para esses efeitos, a administração era obrigada a comunicar aos interessados um projecto de decisão (sobre o problema, logo, D. Freitas do Amaral//J. Caupers/J. Martins Claro/J. Raposo/P. Siza Vieira/V. Pereira da Silva, *CPA anotado*, Coimbra, 1992, *sub art.* 100.º, 159). Na revisão de 1996, o art. 100.º, 1 CPA foi alterado, passando a identificar o objecto da audiência dos interessados com o «sentido provável da decisão», que não chega a equivaler a um projecto de decisão (M. Rebelo de Sousa/A. Salgado de Matos, *Da geral*, III², 136). O art. 60.º, 5 LGT, assumindo uma orientação mais garantística, determina que a administração tributária deve, para efeitos de audiência prévia, «comunicar ao sujeito passivo o projecto da decisão e sua fundamentação». Num contexto em que a revisão do CPA se torna cada vez mais urgente, este é um debate que merece ser reaberto no direito administrativo geral. Chamando a atenção para a divergência hoje existente nesta matéria entre o direito administrativo geral e o direito fiscal, A. Lima Guerreiro, *LGT anotada*, Lisboa, 2000, *sub art.* 60.º, 278.

⁶² A informação prévia do direito do urbanismo foi introduzida, e sem clareza quanto ao seu carácter vinculativo, no regime de licenciamento de obras particulares pelo art. 7.º do Decreto-Lei n.º 166/70, de 15 de Abril, e no regime de licenciamento das operações de loteamento pelo art. 4.º, 2 do Decreto-Lei n.º 289/73, de 6 de Junho. Segundo informa J. Taborda da Gama, *Promessas administrativas: da decisão de autovinculação ao acto devido*, Coimbra, 2008, a informação vinculativa já tinha surgido no direito fiscal português em 1963, com o art. 14.º CPCI.

⁶³ J. Taborda da Gama, *Promessas administrativas, passim*; o tratamento da informação vinculativa fiscal como promessa administrativa está a pp. 215-222, mas

As deficiências na articulação entre o direito administrativo geral e o direito fiscal são, contudo, menos prejudiciais para o primeiro do que para o segundo. É que o direito fiscal é apenas um entre os múltiplos direitos administrativos especiais as quais o direito administrativo geral pode ir buscar os estímulos para o seu desenvolvimento e o seu aperfeiçoamento contínuos⁶⁴, enquanto o direito fiscal, privado da ligação ao direito administrativo geral, fica quase privado de estímulos da mesma ordem. Claro que o direito fiscal tem íntimas conexões com outros ramos de direito – o direito comercial, o direito sucessório, o direito das obrigações, os direitos reais, o direito do trabalho e, mesmo, ramos de direito administrativo especial, como o direito do ordenamento do território, o direito do urbanismo e o direito do ambiente, são apenas alguns deles⁶⁵. Mas os contributos que estas disciplinas jurídicas podem dar ao direito fiscal vêm, por assim dizer, de baixo ou do lado, e os desenvolvimentos que estimulam são pontuais, microscópicos e desarticulados entre si. O direito fiscal interessa-se pelos outros ramos de direito sobretudo tendo em vista a identificação dos factos jurídicos, objecto daqueles, que lhe interessa converter em factos tributários e, apesar de não poder ser alheio a qualificações formais, visa em última análise atingir a substância dos factos tributários⁶⁶, o que, com frequência, o leva a vergar os quadros conceptuais oriundos daqueles ramos de direito às suas finalidades

aquela, tal como outras figuras oriundas de outros direitos administrativos especiais, influencia de modo decisivo a construção que o autor faz da teoria geral da promessa administrativa, ilustrando de modo exemplar as vantagens da existência de fluxos bidireccionais entre o direito administrativo geral e o direito fiscal (assim como os outros direitos administrativos especiais).

⁶⁴ Para uma panorâmica dos direitos administrativos especiais, por todos, M. Rebelo de Sousa/A. Salgado de Matos, *DA geral*, I, 56-58.

⁶⁵ Sobre as relações entre o direito fiscal e outros ramos de direito, J. L. Saldanha Sanches, *Manual de DF*, 67-69, 367-408.

⁶⁶ J. L. Saldanha Sanches, *Manual de DF*, 144-146, 154-157; Idem, *Os limites, passim*, esp. 69-76, 111-131.

próprias⁶⁷. Não mais profícuas são, deste ponto de vista, as conexões entre o direito fiscal e a economia, que apenas permite uma compreensão dos dados sociais brutos sobre os quais incide a tributação, e entre o direito fiscal e a contabilidade, que se limita a fornecer um instrumento de que o primeiro se serve para a determinação dos rendimentos a tributar⁶⁸. As relações estabelecidas entre o direito fiscal, os outros ramos de direito, a economia e a contabilidade são, por certo, indispensáveis para o primeiro, mas não envolvem uma influência tão abrangente e estável que possa despoletar transformações relevantes na sua parte nuclear.

O único sector da ordem jurídica que à partida está em condições de exercer uma influência com este alcance sobre o direito fiscal é o direito administrativo geral. Isto é reconhecido de modo implícito mesmo pelos defensores da autonomia do direito fiscal, quando admitem a inevitabilidade da regulação pelo direito administrativo de uma larga extensão das matérias atinentes à organização, ao funcionamento e à actuação da administração fiscal – ou seja, que o direito fiscal está, por natureza, impregnado de direito administrativo por todos os poros. O artificial apartamento em relação ao direito administrativo geral tem, portanto, como primeira consequência inevitável um escusado desfasamento das soluções legislativas legais, jurisprudenciais, administrativas e doutrinárias do direito fiscal, que é debilitante do seu desenvolvimento⁶⁹.

Este desfasamento detecta-se com facilidade na manutenção, no domínio fiscal, de concepções e institutos

⁶⁷ Sobre isto, D. Birk, *Steuerrecht*, 17-18; J. Casalta Nabais, *DF*, 84-88. Vejam-se alguns exemplos destas distorções em A. Salgado de Matos, *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) anotado*, Lisboa, 1999, *sub art.* 2.º, 68-69, 74-75, *sub art.* 3.º, 96, 97, *sub art.* 4.º, 106-107, *sub art.* 6.º, 137, *sub art.* 9.º, 154-156, 158.

⁶⁸ Sobre as relações entre o direito fiscal e a contabilidade, J. L. Saldanha Sanches, *Manual de DF*, 367-408.

⁶⁹ Assim, A. Spitaler, «Die allgemeine Entwicklung», 95.

jurídicos que no direito administrativo geral se tornaram obsoletos. Foi, por exemplo, o que sucedeu com a sobrevivência de uma concepção monista do processo tributário, resquício da integração dos tribunais administrativos na administração pública, que encarava o procedimento administrativo e o processo jurisdicional como duas fases, uma *graciosa* e a outra *contenciosa*, da mesma unidade processual⁷⁰, mesmo depois de o Decreto-Lei n.º 250/74, de 12 de Junho, ter integrado os tribunais administrativos e fiscais no poder judicial e de o art. 212.º, 3 CRP (na numeração original) ter confirmado a sua natureza jurisdicional. A principal manifestação desta sobrevivência era a atribuição ao chefe da repartição de finanças do papel de *juiz auxiliar* no processo tributário, assim mantendo «um vínculo, uma específica articulação processual, entre o processo de formação do acto tributário e o processo contencioso»⁷¹. Como em devida altura salientou Saldanha Sanches, a concepção unitária do processo tributário, a indistinção entre administração e jurisdição e a existência de um administrador-juiz não eram compatíveis com o princípio constitucional da separação entre administração e jurisdição⁷². Contudo, isto não impediu que a figura do juiz auxiliar, com tudo o que ela implicava, se tivesse mantido durante a vigência do CPCI e apenas tenha deixado de

⁷⁰ J. L. Saldanha Sanches, *O ónus da prova*, 33-35.

⁷¹ J. L. Saldanha Sanches, *O ónus da prova*, 33.

⁷² J. L. Saldanha Sanches, *O ónus da prova*, 35, 37; com base nesta ideia, o autor procurou reduzir a figura do juiz auxiliar à uma expressão que fosse admissível à luz da Constituição, através da sua recondução a um órgão de natureza administrativa cuja actuação era norteada por exigências acrescidas de legalidade e imparcialidade, traduzidas, por exemplo, num dever de reapreciação oficiosa da legalidade dos actos tributários impugnados, sem limitação aos vícios invocados pelo contribuinte, e num dever de correcção oficiosa dos erros e deficiências processuais cometidos pelo contribuinte, que pudessem prejudicar a sua pretensão; contudo, por se encontrar sujeito ao poder de direcção hierárquica, o juiz auxiliar nunca estava «suficientemente distanciado [da administração activa] para poder dar garantias de uma decisão que corresponda à justiça material», pelo que todos os seus actos deveriam estar sujeitos a controlo jurisdicional (36-39).

existir em 1991 com a entrada em vigor do CPT. Deve ter-se em conta, aliás, que a integração dos tribunais administrativos na administração pública e a concepção unitária do processo administrativo ainda não se dissiparam por completo no direito processual tributário português. Tais concepções continuam a manifestar-se na regulação conjunta do procedimento e do processo tributários no mesmo diploma e até na sua designação de Código de Procedimento e de Processo Tributário; na atribuição à administração fiscal dos poderes de condução do processo de execução fiscal (em especial, arts. 188.º-194.º, 215.º-236.º, 248.º-258.º CPPT), traduzida na caracterização dos órgãos administrativos como *órgãos da execução fiscal* (art. 149.º CPPT), não obstante a qualificação legal daquele processo como de natureza jurisdicional (art. 103.º, 1 LGT)⁷³; e, com mais gravidade, na presença de trabalhadores da direcção-geral dos impostos afectos por destacamento ao pessoal dos tribunais fiscais, onde participam na instrução de processos jurisdicionais tributários, situação em clara descendência da figura do juiz auxiliar, mas que o art. 14.º, 2 do Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro, continuou a tolerar), e que resulta numa inevitável promiscuidade entre a função administrativa e a função jurisdicional, passível, além do mais, de envolver uma violação da igualdade de armas (art. 98.º LGT) exigida pelo princípio da tutela jurisdicional efectiva (art. 20.º CRP)⁷⁴.

⁷³ Assim, a situação actual não é, neste domínio, muito diferente daquela que J. L. Saldanha Sanches, *O ónus da prova*, 34, identificou no CPCI e que caracterizou como «uma das manifestações da insatisfatória separação entre justiça e administração fiscais, com manutenção de uma confusão de funções na primeira instância das causas fiscais».

⁷⁴ J. L. Saldanha Sanches, *Manual*, 482, refere-se à «acanhada concepção da *igualdade de armas* no processo fiscal, também contida na LGT» (destaque original), mas não o faz por considerar admissível a configuração legal daquele processo em termos que conferissem uma posição privilegiada à administração em face dos particulares e sim por considerar que o princípio da igualdade de armas deixa intocada a inevitável «desigualdade estrutural entre a administração fiscal e a maior parte dos contribuintes», que apenas pode ser superada mediante o

Outro exemplo de desfasamento do direito fiscal em relação ao direito administrativo geral é fornecido pela comparação da relevância que num e no outro assume o acto tácito. No direito administrativo geral, este instituto atravessa uma profunda crise. Apesar de o indeferimento tácito ainda estar previsto no art. 109.º CPA é consensual que esta previsão ficou por completo esvaziada após a consagração, pela revisão constitucional de 1997 (art. 266.º, 4 CRP) e, em particular, pela reforma do contencioso administrativo de 2004 [arts. 2.º, 2, i), 46.º, 2, b), 66.º-71.º CPTA), da possibilidade de condenação jurisdicional da administração à prática de actos devidos⁷⁵. O próprio deferimento tácito, na aparência mais atractivo porque garantístico também no plano substantivo, atravessa uma crise sem precedentes, com uma queda vertiginosa do número das suas previsões legais⁷⁶ e com o despontar de fortes críticas doutrinárias à sua subsistência⁷⁷. Insensível a isto, a legislação fiscal e processual fiscal continua a fazer um uso extensivo da anacrónica figura do indeferimento tácito [arts. 102.º, 1, d), 106.º, 107.º, 131.º, 2 CPPT, art. 95.º, 2, d) LGT]. Embora o indeferimento tácito, considerado em si mesmo, pudesse não trazer consequências práticas negativas no funcionamento da ordem jurídica fiscal, a verdade é que a sua manutenção abre a porta a um défice de tutela dos particulares no processo fiscal por comparação com o processo administrativo: é certo que o art. 147.º, 2 CPPT, que restringe o âmbito da intimação da administração à adopção de comportamentos aos casos em que este seja «o meio mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva dos direitos ou interesses em causa», pode ser

reconhecimento de extensos poderes de inquisitório aos tribunais fiscais (482-483).

⁷⁵ Sobre isto, por todos, M. Rebelo de Sousa/A. Salgado de Matos, *DA geral*, III², 459.

⁷⁶ Comparem-se os elencos das previsões legais de deferimento tácito constantes das duas sucessivas edições, com um intervalo de pouco mais de dois anos, de M. Rebelo de Sousa/A. Salgado de Matos, *DA geral*, III, Lisboa, 1^o2007, 395-396, III², 463-464.

⁷⁷ M. Rebelo de Sousa/A. Salgado de Matos, *DA geral*, III², 462, 468-470.

interpretado no sentido de permitir a utilização daquele meio processual em situações de indeferimento tácito; contudo, a formulação legal, que aponta para a natureza subsidiária do meio processual em causa, conduziu a uma divisão da jurisprudência quanto a este aspecto⁷⁸, sendo certo que, no direito administrativo e no direito processual administrativo gerais, não é questionável a possibilidade de, na situação paralela de omissão ilegal da administração, obter a sua condenação à emissão do acto administrativo devido. Ademais, a persistência de uma ficção desnecessária e obsoleta como é o acto tácito evidencia, só por si, um atraso institucional e conceptual do direito fiscal em relação ao direito administrativo geral, que não é de desejar^{79/80}.

Por vezes, são os próprios cultores do direito fiscal os primeiros a sentir a falta de uma macroestrutura que lhes forneça determinados quadros de raciocínio que de forma

⁷⁸ Assim, negando a admissibilidade de intimação em caso de indeferimento tácito, por considerar a impugnação do acto tributário o processo mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva dos direitos ou interesses do recorrente, Ac. STA 30/4/2002, Proc. 0658/02; admitindo-a, por considerar tratar-se do meio mais adequado para aqueles efeitos, Acs. STA 23/5/2007, Proc. 0255/07, 7/3/2007, Proc. 06/07.

⁷⁹ Já defendendo a extinção do indeferimento tácito, mesmo antes da reforma do contencioso administrativo de 2004, por considerar que se trata de um insuficiente meio de tutela do particular, que apenas existirá se a lei obrigar a administração fiscal a decidir, J. L. Saldanha Sanches, «O indeferimento tácito em matéria fiscal: uma garantia do contribuinte?», *Fisc.* 11 (2002), 93-101 (94).

⁸⁰ A manutenção do indeferimento tácito no direito fiscal entronca, aliás, num problema mais vasto, que é o da imunidade até agora manifestada pela justiça tributária à influência da reforma do contencioso administrativo de 2004 – que, sendo aplicável no âmbito da mesma ordem jurisdicional, deveria, por força, ter consequências sobre o direito processual fiscal. O desfasamento entre o direito administrativo geral e o direito fiscal é, neste domínio, gritante, tanto mais que o CPPT foi aprovado em 1999, ou seja, num momento em que a Constituição tinha já formulado todas as injunções fundamentais sobre a configuração da justiça administrativa e fiscal que vieram a estar na base da reforma do contencioso administrativo de 2004, e que, desde esta data, falharam todas as tentativas de aprovação de uma reforma da legislação processual fiscal (sobre isto, J. M. Lopes de Sousa, «Reflexões», 61).

manifesta transcendem o domínio jurídico-fiscal. Como os seus complexos autonomistas os impedem de procurar tais quadros no direito administrativo, o direito fiscal acaba por aproximar-se de outras disciplinas jurídicas em relação às quais não se teme qualquer desígnio imperialista. No entanto, o preço do maior afastamento destas disciplinas em relação ao direito fiscal é que as importações que este delas importa não lhe são ajustadas e, uma vez implantadas enquanto construções jurídico-fiscais, são responsáveis por equívocos e entropias no desenvolvimento deste sector da ordem jurídica e da disciplina que o estuda. O exemplo mais nocivo deste fenómeno é a aproximação funcional do princípio da legalidade fiscal, na sua dimensão de precedência de lei, ao princípio da legalidade penal⁸¹. Embora de modo nem sempre explícito, aflora nesta aproximação uma analogia sistemática entre o poder tributário e o poder punitivo do Estado: se a legalidade fiscal visa garantir as esfera individuais contra o poder público pelas mesmas razões e da mesma forma que a legalidade penal, é porque as intromissões fiscais e penais naquelas esferas têm naturezas idênticas no plano qualitativo. Este entendimento não pode deixar de ter consequências em cascata sobre outros domínios em que estão presentes os mesmos intentos securitários subjacentes ao princípio da legalidade, como a determinação normativa das leis fiscais (reserva de lei fiscal), a analogia e a retroactividade legislativa⁸² e até, por extensão

⁸¹ Assim, mesmo um autor atento ao direito administrativo como A. Xavier, *Manual de DF*, 118-119, pode afirmar: «Da mesma forma que no direito penal o princípio da tipicidade surgiu como técnica de protecção do cidadão contra os poderes decisórios do juiz, ele revelou-se no direito fiscal como instrumento de defesa dos particulares em face do arbítrio da administração. E assim, ao lado do brocardo *nullum crimen, nulla poena sine lege* surge-nos também a regra *nullum tributum sine lege*» (destaques originais).

⁸² Tome-se como paradigmático deste entendimento ainda hoje dominante, de modo mais ou menos assumido, um autor da craveira de A. Xavier, *Manual de DF*, que faz equivaler as exigências de determinação normativa da lei fiscal a um princípio de tipicidade importado do direito penal (119), o que o leva a sustentar, no domínio da reserva de lei fiscal, a proibição da analogia, mesmo quando imprescindível para

natural, sobre a compreensão das garantias dos particulares no processo tributário⁸³. A aproximação do direito fiscal ao direito penal manifestada na construção do princípio da legalidade é, contudo, desastrosa para o primeiro, porque, ao envolver uma distorção dos fundamentos do poder tributário, redonda de modo inevitável na distorção de todo o sistema fiscal. É que o poder punitivo do Estado decorre da necessidade de reagir contra a violação de direitos individuais ou de deveres objectivos para com a comunidade através da reprovação ética das condutas em que tal violação se traduza, enquanto o poder tributário do Estado é correlativo do dever fundamental que a cada um assiste de contribuir para o bem de todos na medida das suas possibilidades, incidindo a reprovação ética não sobre a prestação tributária ou a sua imposição, mas, pelo contrário, sobre a conduta daqueles que, de modo ilegítimo, se furtem àquele dever. Por isso, «o imposto não pode ser encarado, nem como um *mero poder* para o Estado, nem simplesmente como um *mero sacrifício* para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum próspera de todos os membros da comunidade organizada em Estado»⁸⁴. A consciencialização desta diferença fundamental é uma condição de qualquer construção adequada do princípio da legalidade fiscal e, a um tempo, das questões conexas da determinação normativa das leis fiscais, da analogia e da retroactividade das leis fiscais⁸⁵. No seu garantismo unilateral, a aproximação do direito fiscal ao direito penal nestes

garantir a igualdade tributária (184-190), bem como a proibição de retroactividade das leis fiscais (190-195).

⁸³ Sobre a influência do processo penal sobre a compreensão do processo tributário, embora de um outro prisma, J. L. Saldanha Sanches, «As “questões de facto” nos recursos fiscais», *Fisco* 9 (1989), 27-28 (27).

⁸⁴ J. Casalta Nabais, *O dever fundamental*, 185.

⁸⁵ Isto foi desde muito cedo compreendido por J. L. Saldanha Sanches, cujo já citado estudo *A segurança jurídica no Estado social de direito* tem como preciso objecto os temas referidos no texto (como bem ilustra o seu subtítulo: *Conceitos indeterminados, analogia e retroactividade no direito tributário*).

domínios mostra-se, portanto, tributária de uma visão do poder público própria do Estado de polícia e, em consequência, desajustada das exigências do Estado social contemporâneo. Muito mais profícua é, sem margem para dúvidas, a compreensão da legalidade fiscal à luz do princípio da legalidade administrativa, em que a dimensão democrática avulta hoje sobre a dimensão apenas garantística⁸⁶ e no qual há muito se cristalizou o equilíbrio entre a prossecução do interesse público e o respeito pelos direitos, e em particular pelos direitos fundamentais, dos particulares, aliás sintetizado na formulação do art. 266.º CRP⁸⁷.

A quebra dos canais de comunicação entre direito administrativo geral e direito fiscal é tanto mais absurda quanto resulta de uma fuga que já se viu ser impossível: como escreve Saldanha Sanches, numa frase já citada, o direito fiscal «não pode [...] escapar ao direito administrativo»⁸⁸. Mais tarde ou mais cedo, a influência das grandes tendências e das inovações relevantes do direito administrativo geral acabará por chegar ao direito fiscal, porque um legislador de súbito iluminado, um juiz mais estudioso, um administrador de diligência excepcional ou um académico humilde acabará por ter a ideia brilhante de se inteirar do modo como um determinado problema é resolvido nesse território tão distante do direito administrativo geral e, com estupefacção, lá encontrará uma solução que considere adequada, ou, quanto mais não seja, porque as construções do direito fiscal acabarão por cair de podres e o legislador, os tribunais, a administração e a doutrina fiscais chegarão, de modo autónomo e com um esforço que seria desnecessário, às conclusões muito antes formuladas no direito administrativo geral⁸⁹. Trata-se, contudo, de caminhos

⁸⁶ Assim, M. Rebelo de Sousa/A. Salgado de Matos, *DA geral*, I, 168-169.

⁸⁷ Sobre estes aspectos, M. Rebelo de Sousa/A. Salgado de Matos, *DA geral*, I, 207-208, 209-210.

⁸⁸ J. L. Saldanha Sanches, *Manual de DF*, 68.

⁸⁹ A. Spitaler, «Die allgemeine Entwicklung», 95.

ínvios, árduos e em potência conducentes a um indesejável anquilosamento do direito fiscal.

5. A INTEGRAÇÃO DO DIREITO FISCAL NO DIREITO ADMINISTRATIVO COMO CONDIÇÃO DE UMA CORRECTA DETERMINAÇÃO DO DIREITO APLICÁVEL AOS CASOS CONCRETOS

As consequências negativas da recusa da integração do direito fiscal no direito administrativo não se esgotam nos planos apesar de tudo abstractos da produção normativa e da construção doutrinal; elas manifestam-se também no plano da determinação do direito aplicável aos casos concretos pela administração, pelos tribunais, pelos profissionais do foro ou pelos próprios particulares na sua qualidade de sujeitos de relações jurídicas fiscais. Aliás, as consequências a que agora se alude são produto das disfunções sistémicas atrás analisadas. A perturbação da comunicação do direito fiscal com o direito constitucional dificulta a sua interpretação em conformidade com a Constituição⁹⁰ e, no limite, a formulação de juízos de inconstitucionalidade das leis fiscais. As redundâncias do direito fiscal em relação ao direito administrativo geral suscitam dúvidas recorrentes acerca dos âmbitos relativos das disposições normativas de um e outro. Os desfasamentos do direito fiscal em relação ao direito administrativo geral privam o primeiro de soluções mais modernas e, em princípio, melhores e mais simples de apurar e aplicar.

Destes três tipos de problemas, o mais premente e, sem dúvida, o segundo. As suas causas imediatas são várias. Desde logo, as frequentes diferenças de técnica legislativa e de redacção empregues nas disposições redundantes do direito

⁹⁰ A importância da interpretação em conformidade com a Constituição no direito fiscal, sobretudo quando realizada pela administração, foi bem destacada por J. L. Saldanha Sanches, «Retenções na fonte no IRS: uma interpretação conforme à Constituição», Fisco 12/13 (1989), 12-14; Idem, *Manual de DF*, 147-152.

fiscal não podem deixar de suscitar legítimas dúvidas sobre se os seus conteúdos normativos coincidem ou não com os das disposições correspondentes do direito administrativo geral. Exemplos de situações deste tipo encontram-se no cotejo do art. 66.º, 3 CPPT com o art. 172.º CPA, do art. 56.º LGT com o art. 9.º CPA, do art. 60.º, 3 LGT com o art. 103.º, 2, a) CPA. A diferença de formulação, além da repetição de conteúdos, é pura e simples poluição normativa que faz perder tempo ao intérprete-aplicador e pode ser fonte de erros.

Uma vez ultrapassada esta dificuldade, uma outra pode surgir. É frequente que a redundância normativa seja acompanhada de uma redução, por vezes acentuada, da densidade regulativa das disposições de direito fiscal por comparação com as disposições de direito administrativo geral. Ora, sendo os âmbitos previsivo ou regulativo das disposições normativas do direito fiscal mais restritos que os das disposições normativas do direito administrativo geral, deverá tal ser interpretado como um afastamento implícito da aplicação das últimas na parte não reproduzida nas primeiras? Ou, pelo contrário, as disposições normativas do direito administrativo geral deverão continuar a aplicar-se naquilo que não seja disciplinado de forma directa pelas disposições normativas do direito fiscal? Por um lado, dir-se-ia, se o legislador fiscal reproduziu parte de um conteúdo normativo do direito administrativo geral e não outra é porque quis afastar esta última. Mas, por outro lado, se as disposições normativas de direito fiscal em questão, em si consideradas, não introduzem qualquer modificação nas disposições normativas do direito administrativo geral, não parece adequado retirar delas, sem outras razões fortes, o afastamento, ainda que parcial, das últimas. A relação entre os arts. 125.º CPA e o art. 77.º LGT fornece vários exemplos deste problema. Do art. 125.º CPA, o art. 77.º LGT reproduz (sem qualquer necessidade) a exigência de que o acto tributário seja

fundamentado através de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas (n.º 1). Como, nesta parte, as disposições normativas em questão coincidem quase *ipsis verbis* não existem dúvidas acerca da redundância da disposição de direito fiscal em relação à do direito administrativo geral. Contudo, as dúvidas começam a instalar-se quando se nota que, apesar de uma densa regulação dos aspectos jurídico-fiscais da fundamentação, o art. 77.º LGT não reproduziu a determinação, constante do art. 125.º, 1 CPA, de que, quando a fundamentação consista em declaração de concordância com os fundamentos de anteriores actos opinativos, aqueles fundamentos constituirão parte integrante da decisão. Querirá isto dizer que no caso especial regulado no art. 77.º, 1 LGT a manifestação de concordância não tem o efeito homologatório que lhe é atribuído pelo art. 125.º, 1 CPA? A perplexidade é ainda maior em face da não repetição, no art. 77.º LGT, do conteúdo dispositivo do art. 125.º, 3 CPA, segundo o qual pode utilizar-se, na resolução de assuntos da mesma natureza, qualquer meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões e que não envolva diminuição das garantias dos interessados. Sendo a administração fiscal o exemplo por excelência da administração de massas cuja eficiência se visa salvaguardar com a disposição em causa, atribuir à sua não repetição no direito fiscal o sentido do seu afastamento equivaleria a esvaziá-la do seu campo privilegiado de aplicação (isto para já não mencionar a consequência prática da inevitável ilegalização das dezenas de milhões de liquidações tributárias produzidas todos os anos por meios informáticos e que, como é natural, só podem ser fundamentadas através dos meios mecânicos a que se refere o art. 125.º CPA). Em qualquer dos casos assinalados, interpretar a redundância

parcial das disposições do direito fiscal como uma exclusão da aplicação das disposições do direito administrativo geral seria absurdo, pois tal levaria a soluções incongruentes com a lógica do subsistema normativo fiscal e, mesmo, em particular, dos termos em que este regula o instituto da fundamentação. Contudo, esta é uma conclusão que a redacção do art. 77.º LGT obscurece e que depende da mobilização de um aparato argumentativo de ordem teleológica que seria dispensável se não existisse a redundância em relação ao art. 125.º, 1 CPA, que, nesse caso, se aplicaria sem margem para dúvidas.

Dúvidas de ainda mais difícil resolução emergem da ausência, no art. 77.º LGT, de qualquer disposição semelhante à do art. 125.º, 2 CPA, segundo a qual equivale à falta de fundamentação a fundamentação que, por obscura, contraditória ou insuficiente, não esclareça a motivação do acto. Na verdade, mesmo na ordem jurídica administrativa, esta disposição não decorre de qualquer imposição de lógica ou axiologia sistémicas, mas antes de uma pura e simples opção de política legislativa, sendo por isso defensável o entendimento segundo o qual a fundamentação apenas viciada deveria ser distinguida da ausência de fundamentação, em particular para efeitos de determinação das consequências da ilegalidade num e noutro caso⁹¹. A omissão da sua repetição no direito fiscal poderia, por isso, ser interpretada no sentido do seu intencional afastamento pelo legislador fiscal em sede de disciplina especial da fundamentação dos actos administrativos em matéria tributária. A melhor interpretação parece ser a contrária, mas tal conclusão não decorre de qualquer argumento de ordem material e sim da simples verificação de que, nas restantes situações duvidosas de articulação entre o art. 125.º CPA e o art. 77.º LGT, a delimitação do âmbito das

⁹¹ Assim, D. Duarte, *Procedimentalização, participação e fundamentação: para uma concretização do princípio da imparcialidade administrativa como parâmetro decisório*, Coimbra, 1996, 231-232, considera diferentes as consequências invalidantes da falta de fundamentação e da fundamentação viciada.

redundâncias normativas não obedeceu a qualquer critério racional, o que impossibilita a formulação de um juízo de princípio no sentido do afastamento do regime geral da fundamentação do acto administrativo.⁹².

Problemas similares podem também ser suscitados por uma causa na aparência oposta, o excesso de densidade normativa das disposições de direito fiscal em relação às do direito administrativo geral. Com efeito, sucede por vezes que, na tentativa de obter disposições de direito fiscal muito especializadas e pormenorizadas, o legislador acabe por perder a perspectiva geral e, sem intenção, por excluir do âmbito daquelas disposições situações que estariam abrangidas pelas disposições normativas gerais. É isto que sucede na disciplina da audiência prévia no procedimento tributário. Tendo em conta que se trata de um instituto concretizador de uma previsão constitucional de projecção jusfundamental (art. 267.º, 5 CRP), o legislador do direito administrativo geral adoptou uma estratégia regulativa prudente, assente na identificação dos sujeitos da audiência através de uma categoria de grande generalidade – os interessados – e no estabelecimento da audiência dos interessados como regra geral (art. 100.º, 1 CPA); tendo em conta a necessidade de salvaguardar a prossecução do interesse público nos casos em que a realização da audiência possa com ela conflitar, permitiu o afastamento da sua realização em casos identificados com bastante abrangência (art. 103.º CPA). Por razões incertas, mas que parecem coincidir com uma tentativa de especialização das soluções normativas jurídico-fiscais, o legislador fiscal seguiu o caminho oposto de concretizar os sujeitos da audiência através de uma categoria específica do direito fiscal – os contribuintes –, elencar de forma positiva as situações em que

⁹² Incurrendo num vício inverso àqueles que se apontam no texto, o Ac. STA 18/2/2010, Proc. 0573/07, resolveu um problema de fundamentação do acto tributário por aplicação directa do art. 125.º CPA, sem sequer se referir ao art. 77.º LGT.

considera ser obrigatória a realização da audiência dos interessados (art. 60.º, 1 LGT) e reduzir o âmbito objectivo das situações em que é permitida a sua dispensa (art. 60.º, 2, 3 LGT). Ao adoptar esta técnica legislativa, é provável que o legislador pensasse estar a abranger todas as pessoas e situações em relação às quais, no procedimento tributário, poderia justificar-se a realização ou a dispensa da audiência prévia. Admitir que o conseguiu equivaleria, no entanto, a uma profissão de fé excessiva na infalibilidade legislativa. A opção do legislador fiscal abre, portanto, uma desnecessária frente de dificuldades: caso venham a verificar-se situações em que a realização ou a dispensa da audiência prévia pode justificar-se, mas que não estejam previstas no art. 60.º, 1, 2, 3 LGT, suscitaram-se com premência a questão de saber se o art. 60.º, 1 LGT afasta a obrigatoriedade de audiência prévia quanto a interessados não qualificáveis como contribuintes e em situações não previstas nas suas quatro alíneas, que decorreria do art. 100.º, 1 CPA, bem como se o art. 60.º, 2 LGT exclui as causas de dispensa da audiência dos interessados previstas no art. 103.º, 1, b), c) e 2, a) CPA, cujos conteúdos dispositivos não reproduz. Estas dificuldades estão bem patentes no grau de confusão causado pela técnica legislativa empregue no art. 60.º LGT na doutrina dominante quanto a este problema: o art. 60.º, 1 LGT não tem o alcance de excluir a obrigatoriedade de realização de audiência dos interessados não contribuintes, porque ela decorre «da própria unidade do instituto»⁹³, mas, em sentido inverso, é a lei fiscal que define todas as situações em que a realização da audiência é obrigatória⁹⁴ e o art. 60.º, 2 LGT afasta a aplicação do art. 103.º CPA pois, «ao regulamentar exaustivamente a dispensa do direito de audição

⁹³ A. Lima Guerreiro, *LGT, sub art. 60.º, 277*; no mesmo sentido, com mais convincentes argumentos constitucionais, D. Leite de Campos/B. Rodrigues/J. Lopes de Sousa, *LGT comentada e anotada*, Lisboa, 32003, *sub art. 60.º, 282-283*.

⁹⁴ Parecem ir neste sentido, D. Leite de Campos/B. Rodrigues/J. Lopes de Sousa, *LGT, sub art. 60.º, 286-287*.

no procedimento tributário e ao não incluir os casos referidos nas alíneas b) e c) do art. 103.º do CPA», constitui «uma norma excepcional, prevendo os casos típicos de dispensa do direito de audição, e, por isso, não contém qualquer lacuna que possa ser suprida pelas normas do CPA»⁹⁵ – isto apesar de se considerar que «o próprio CPA aplica-se subsidiariamente aos termos do exercício do direito de audição, na parte que não for incompatível» com a LGT⁹⁶.

Ora, não se vê como é que a conclusão de que a audiência tem, no direito fiscal, que abranger todos os interessados a que se refere o art. 100.º, 1 CPA pode, em coerência, ser formulada por quem justifica a excepcionalidade do art. 60.º, 2 LGT e, portanto, o afastamento do art. 103.º CPA, com base na densidade regulativa daquela disposição, quando é certo que o art. 60.º, 1 LGT tem uma densidade regulativa idêntica ou até superior. Nem tão-pouco se vê como é que o art. 60.º, 1 LGT pode ser entendido como excludente do art. 100.º, 1 CPA quanto ao âmbito objectivo da audiência, mas não quanto ao seu âmbito subjectivo. Uma visão coerente das relações entre os arts. 100.º e 103.º CPA e o art. 60.º LGT exigiria que os primeiros dois artigos se considerassem em bloco como aplicáveis ou inaplicáveis à audiência no procedimento tributário⁹⁷. Outra questão muito diferente da saber se as mencionadas previsões do direito administrativo geral têm um título jurídico de aplicação ao procedimento tributário é a de saber se a regra geral do art. 100.º, 1 CPA, na

⁹⁵ A. Lima Guerreiro, *LGT, sub art. 60.º*, 280; no mesmo sentido, com argumentos sistémicos de alcance duvidoso, D. Leite de Campos/B. Rodrigues/J. Lopes de Sousa, *LGT, sub art. 60.º*, 289-290.

⁹⁶ A. Lima Guerreiro, *LGT, sub art. 60.º*, 277.

⁹⁷ Coerente é, neste aspecto, P. Machete, «A audição prévia do contribuinte», in D. Leite de Campos *et al.*, *Problemas fundamentais do direito tributário*, Lisboa, 1999, 301-335 (323, 326-327), para quem o art. 60.º, 1 LGT obriga apenas à realização da audiência quanto ao contribuinte, esta só tem lugar nos casos previstos nas alíneas do art. 60.º, 1 LGT e as causas da sua dispensa previstas no art. 60.º, 2 LGT afastam a aplicação do art. 103.º CPA.

parte em que define de modo genérico as situações em que a audiência prévia é obrigatória, bem como as causas de dispensa da audiência prévia do art. 103.º, 1, b), c) e 2, a) CPA, têm algum campo de aplicação útil no direito fiscal, ou seja, se as suas previsões são, no plano dos factos, passíveis de ser preenchidas por situações relevantes no plano jurídico-fiscal⁹⁸. Em caso de resposta negativa, o carácter restrito das previsões jurídico-fiscais poderia ser justificado. Contudo, não é difícil imaginar situações não previstas no art. 60.º 1 LGT em que a realização da audiência deve considerar-se como imperativa por razões constitucionais (por exemplo, quando esteja em causa a requalificação oficiosa do regime de tributação do contribuinte, simplificado ou com contabilidade organizada, para efeitos de IRS e IRC)⁹⁹, bem como situações em que a não aplicação das causas de dispensa da audiência dos interessados apenas previstas no art. 103.º CPA pode conduzir, de modo desproporcional, a consequências catastróficas para os interesses públicos prosseguidos pelo direito fiscal (por exemplo, ao recusar-se a invocação da urgência como causa de dispensa da audiência prévia num caso em que a sua realização implique de forma necessária a caducidade do poder de liquidar um imposto)¹⁰⁰. O que demonstra de forma cabal a

⁹⁸ Vão neste sentido as considerações de D. Leite de Campos/B. Rodrigues/J. Lopes de Sousa, *LGT, sub art. 60.º*, 289.

⁹⁹ Também no sentido da não taxatividade das situações enumeradas no art. 60.º, 1 LGT, apesar de não fazerem referência ao art. 100.º, 1 CPA, J. L. Saldanha Sanches/J. Tabor da Gama, «Audição – Participação – Fundamentação: a co-responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária», in AAVV, *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra, 2006, (271-304), 276.

¹⁰⁰ Contra a relevância do segundo exemplo apresentado, já se tem afirmado que a urgência nunca pode legitimar a dispensa da audiência dos interessados no procedimento tributário com os argumentos de que este procedimento está «integralmente sujeito ao princípio da legalidade» e caracteriza-se por ter «os prazos todos fixados» (P. Machete, «A audição», 326) e de que «os prazos legais são suficientemente longos para permitir à administração tributária uma atempada conclusão do procedimento tributário, desde que esta actue com a diligência que, com a fixação de tais prazos, a lei lhe exige» (D. Leite de Campos/B. Rodrigues/J. Lopes de Sousa, *LGT, sub art. 60.º*, 289). Contudo, nenhum dos argumentos

insensatez legislativa de tudo se pretender regular na especialidade quando existam disposições normativas gerais que, além de cobrirem todo o âmbito regulativo pretendido, são ainda passíveis de aplicação a outras situações cuja não ocorrência será sobremaneira ousado presumir à partida. Em todo o caso, aquilo que aqui se pretende não é solucionar os problemas interpretativos identificados, mas apenas demonstrar que a imperfeita interiorização, pelo legislador, da especialidade do direito fiscal em relação ao direito administrativo geral o leva a incorrer em redundâncias normativas responsáveis por problemas graves de determinação do direito aplicável. Conclusão que, crê-se, emerge como insofismável dos exemplos mencionados.

Em todas as situações que acabam de se referir, a pretensa autonomização do direito fiscal dificulta a determinação correcta do direito aplicável, mas não a impede. Administradores, juízes, advogados e particulares sobremaneira informados, industriais e preclaros poderão discernir, através da poeira, a solução correcta. Mas só um excessivo optimismo poderia fazer supor serem esses entes modelares a regra entre os seus pares. Na verdade, a pretensão autonómica do direito fiscal vem ainda a ser prejudicial para a determinação do direito aplicável ao agravar de forma significativa uma consequência quase inevitável da especialização jurídica, que é a inclinação de quem lida de perto com um ramo de direito muito especializado para não ver nada para além dele. O direito fiscal é, por natureza, vasto,

procede: com efeito, por um lado, todos os procedimentos administrativos, e não só o procedimento tributário, estão na íntegra sujeitos ao princípio da legalidade e em qualquer deles todas as condutas da administração e dos particulares estão sujeitas a prazos (quanto mais não seja os prazos gerais estabelecidos pelos arts. 58.º e 71.º CPA); por outro lado, pode bem ocorrer que a urgência decisória derive da circunstância de apenas ao avizinhar-se a caducidade do poder de liquidar o imposto a administração fiscal tenha tido, sem nenhuma negligência da sua parte – e, porventura, até por causa de dolo do particular –, conhecimento dos factos de que depende o exercício daquele poder.

complexo, de uma minúcia por vezes quase obscurantista e está em mutação permanente. Se já é difícil acompanhar todas as suas subtilezas e evoluções, mais difícil será conciliá-lo com o acompanhamento do direito administrativo geral. Se, como se viu ser o caso, o legislador e a doutrina salientarem e promoverem o afastamento entre ambos, aquela inclinação tenderá a agravar-se. A sua intensidade variará na proporção inversa da profundidade dos conhecimentos jurídico-fiscais de quem dela padece; ela é, por isso, mais forte no leigo e nos escalões mais baixos da administração, mas nem os escalões superiores desta e os próprios tribunais podem dizer-se imunes a ela.

O conhecimento do direito fiscal resultante desta perspectiva míope, não se ancorando no conhecimento do direito administrativo geral, fica fadado à imperfeição e à incompletude. O domínio absoluto das leis fiscais, da jurisprudência fiscal, das orientações genéricas da administração fiscal, dos mecanismos de funcionamento dos seus sistemas informáticos, das instruções de preenchimento dos formulários declarativos, das práticas seguidas nas direcções gerais, nas direcções de serviços e em todos e cada um dos serviços de finanças do país, por muito meritório e útil que possa ser, não equivale nem conduz a uma verdadeira compreensão do direito fiscal. Pretendê-lo seria, na verdade, tão erróneo e ingénuo quanto supor que, como com ironia escreveu Cícero, o conhecimento das regras sobre o escoamento de esgotos, a edificação de muros divisórios, a composição de fórmulas, estipulações e julgamentos correspondesse ao conhecimento do direito¹⁰¹. Quem interprete e aplique disposições normativas de direito fiscal com desconsideração do direito administrativo geral, como se

¹⁰¹ Cícero, *De legibus* [incluído em *On the republic. On the laws*, ed. Loeb Classical Library, Cambridge, Mass./Londres, 1928 (reimp. 2000)], 1.14.

aquele de um gueto se tratasse¹⁰², ficará privado de importantes conexões valorativas e sistemáticas que são determinantes para a interpretação, considerará como gerais normas excepcionais, identificará lacunas que na realidade não existem, ignorará permissões e proibições que são vigentes. Em suma: correrá um enorme risco de decidir e agir mal.

Este risco não é apenas teórico. A todo o momento são cometidos erros de interpretação e aplicação do direito fiscal, alguns de palmatória, por pura e simples ignorância do direito administrativo geral. Por exemplo, até à entrada em vigor da LGT vigorou na administração fiscal o Despacho de 14 de Setembro de 1992 do Director-Geral das Contribuições e Impostos, nos termos do qual a audiência dos interessados – então já decorrente, de modo implícito, do art. 267.º, 5 CRP e imposta em geral pelo art. 100.º, 1 CPA – não era aplicável no procedimento tributário¹⁰³. Ainda que não representem de forma clara a sua causa, todos os bons jusfiscalistas práticos conhecem mais algumas situações deste tipo, porventura menos graves do que a acima referida e que costumam ser resolvidas sem intervenção jurisdicional, mas que nem por isso deixam de causar engulhos e, por vezes, prejuízos desnecessários. Refira-se apenas o caso, relatado ao autor por Saldanha Sanches, em que um serviço da administração fiscal se recusou de forma reiterada a admitir que a palavra “concordo”, aposta a uma proposta de decisão pelo órgão competente para emití-la e seguida da sua assinatura e de uma data, tinha o significado de uma homologação e, portanto, de uma decisão com o sentido e os fundamentos constantes daquela proposta¹⁰⁴ – teimosia

¹⁰² A expressão, a propósito das relações entre o procedimento tributário e o procedimento administrativo geral, é de A. Lima Guerreiro, *LGT, sub art. 60.º, 276*.

¹⁰³ Sobre isto, pronunciando-se no sentido de que mesmo antes da LGT a audiência dos interessados devia considerar-se aplicável no procedimento tributário, por força do art. 2.º, 4 CPA, A. Lima Guerreiro, *LGT, sub art. 60.º, 276*.

¹⁰⁴ Sobre os actos administrativos de homologação, com referência expressa ao art. 125.º, 1 CPA, M. Rebelo de Sousa/A. Salgado de Matos, *DA geral*, III², 110.

absurda que, ao que então se apurou, não era devida a má fé, mas a simples desconhecimento dos mais elementares quadros conceptuais do direito administrativo geral.

Os únicos beneficiários desta situação são os supostos detentores do conhecimento jurídico-fiscal, que a desnecessária complexidade normativa transforma num saber iniciático¹⁰⁵. Como sempre, quem acaba por ser mais prejudicado por este tipo de disfunções é, em última análise, o particular, na generalidade das situações desprovido de conhecimentos técnico-jurídicos de direito fiscal que não pode obter com facilidade. E o prejuízo vem de dois modos: primeiro, pelas dificuldades acrescidas que aquelas disfunções lhe colocam quando tenta orientar-se na selva da ordem jurídica fiscal; segundo, pela maximização da probabilidade de erro da administração e dos próprios tribunais fiscais quando decidem matérias que possam afectá-lo. Será bom que se tenha isto presente, para que não se possa dizer que o reconhecimento da integração do direito fiscal no direito administrativo é apenas uma questão académica.

6. A INTEGRAÇÃO DO DIREITO FISCAL NO DIREITO ADMINISTRATIVO COMO CONDIÇÃO DA SUA EFECTIVA JURIDICIDADE

Como se viu, nenhuma disciplina a não ser o direito administrativo geral está em condições de assegurar a adequada conexão do direito fiscal ao todo da ordem jurídica, conduzindo a separação entre ambos a que o direito fiscal fique aquém do mais elevado patamar significativo em que se acede de pleno à Constituição, a uma principiologia superior e a

¹⁰⁵ Não pode, aliás, excluir-se que, como sugere em geral C. Blanco de Moraes, *Manual*, 590, as redundâncias normativas do direito fiscal sejam produto da «intenção dos produtores de normas sectoriais em se servirem da subsistência da desordem reinante para deterem a exclusividade do conhecimento dos regimes efectivamente aplicáveis a determinadas *factispecies*».

quadros conceptuais de maior abstracção. Em virtude disto, o direito fiscal fica mais exposto a impulsos de ordem extra-jurídica, em particular os provenientes da economia e da contabilidade. O efeito destes impulsos nas leis, nos regulamentos e nos actos administrativos fiscais é patente. A circunstância de se pretender atingir os factos tributários na sua materialidade económica, que com frequência se exprime em termos contabilísticos, surge como legitimadora de uma tecnicização do direito fiscal que tem como reverso inevitável a sua desjuridicização. Segundo uma ideia raras vezes expressa, mas muito presente, a especificidade do direito fiscal seria tão grande que, na realidade, ele já não seria só direito, ou já não seria bem direito. Os corolários lógicos desta ideia são dois: para se compreender o direito fiscal é necessário convocar conhecimentos extra-jurídicos; é possível ser-se fiscalista sem se ser jurista¹⁰⁶.

As consequências deste entendimento já se fazem sentir com grande intensidade. Boa parte das leis fiscais é preparada por burocratas desprovidos de uma formação jurídica abrangente ou mesmo de qualquer formação jurídica. Os pareceres e propostas de decisão sobre matérias jurídico-fiscais, por vezes de grande impacto económico, são com frequência elaborados por não-juristas e, em geral, a aplicação do direito fiscal faz-se em larga medida à margem dos juristas. Os formulários electrónicos sem os quais os contribuintes não conseguem cumprir as suas obrigações fiscais e que, com frequência, inovam em relação à lei ou, na prática, a afastam, são concebidos por informáticos anónimos em obediência a orientações formuladas não se sabe bem por quem. Os

¹⁰⁶ Uma manifestação embrionária destes pontos de vista encontra-se em A. Xavier, *Manual de DF*, 26-27, referindo-se à «seca tarefa de análise e construção dogmática, de inspiração positivista, a qual – se porventura adequada a certas zonas do direito, de natureza predominantemente formal –, é de todo insuficiente *para o estudo de um sector da vida, preso de bem perto às realidades e interesses concretos, como é o da fiscalidade*» (destaques acrescentados).

magistrados clamam por assessores que os ajudem a compreender a pretensa dimensão não-jurídica do direito fiscal, ou seja, anseiam por transferir para técnicos a responsabilidade das suas decisões. Os grandes contribuintes não se aconselham com advogados ou juristas, mas com consultores fiscais.

No meio disto tudo, é pertinente que se pergunte onde fica o direito fiscal enquanto direito e que espaço resta para os juristas no seu estudo. Amputado das suas conexões axiológicas e sistemáticas, de racionalidade legislativa e prática, bem como das mais importantes possibilidades de desenvolvimento, reclamado por um direito económico sem objecto¹⁰⁷, por um direito financeiro sem verdadeira unidade e a pairar demasiado alto¹⁰⁸ e por um impossível direito público das obrigações¹⁰⁹, mas por eles logo abandonado, o direito

¹⁰⁷ Afirmando que se trata de uma disciplina jurídica que «não existe, ou nunca chegou a existir», constituindo, quando muito, «uma tentativa mais ou menos conseguida de proporcionar uma introdução ao direito a economistas ou gestores», J. L. Saldanha Sanches, *Direito económico: um projecto de reconstrução*, Coimbra, 2008, 9 (tb. 45-46). O direito económico padece, na verdade, de um problema muito similar ao direito fiscal: ao afirmar uma autonomia impossível, faz implodir o seu objecto (pois, como nota P. Soares Martínez, *Economia política*, Coimbra, ⁸1998, 43-44, «quase todos os fenómenos económicos têm reclamado um revestimento jurídico» e «quase todos os preceitos jurídicos assentam em razões económicas»), com o que acaba por colocar-se numa terra de ninguém não-jurídica. Como notou Saldanha Sanches, este resultado só pode ser evitado mediante o reconhecimento da natureza intersticial do direito económico, que o coloca como disciplina especial em relação a uma pluralidade de outras disciplinas jurídicas, entre as quais o direito administrativo (*Direito económico*, 10).

¹⁰⁸ Veja-se o nível de abstracção a que pairam as considerações de A. L. Sousa Franco, *Finanças públicas*, 147-216, acerca dos impostos e do sistema fiscal enquanto capítulos do direito financeiro das receitas públicas: por certo ciente de que tal não seria possível no âmbito do direito financeiro, para o qual reserva a análise dos seus «aspectos financeiros e económicos», afirma de modo expresso não pretender estudar o direito fiscal, para o qual remete a análise dos «aspectos jurídicos do imposto» (148₂).

¹⁰⁹ J. L. Saldanha Sanches, «Do acto à relação», 862. Como nota K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, I, 36, o direito público das obrigações só é viável enquanto parte do direito público e, em particular, do direito administrativo, e nunca enquanto disciplina autónoma. Por isto, não pode senão concordar-se com este autor quanto ao diagnóstico de um défice de parte geral do direito administrativo na matéria em

fiscal fica numa terra de ninguém, tornando-se presa fácil de uma administração voraz na tentativa de maximização da receita pública, por um lado, e de contabilistas sem alma e consultores oportunistas, apenas interessados em maximizar as poupanças fiscais dos seus clientes, por outro. Perante a passividade de juízes muitas vezes impreparados que decidem ora segundo a razão de Estado, ora segundo o sentimento, o direito fiscal torna-se num instrumento da *escolha racional* dos agentes económicos. Ou seja, deixa de ser verdadeiro direito¹¹⁰. O direito fiscal morreu, viva a *fiscalidade*¹¹¹!

Os riscos desta situação são grandes demais para poderem ser desconsiderados. A dissolução da juridicidade fiscal abre de modo inevitável a porta à desigualdade e, mesmo, ao arbítrio fiscal, ademais dissimulados sob as insidiosas máscaras da correcção técnica e da racionalidade económica. Cabe aos juristas tentar evitá-lo, em particular exercendo uma força centrífuga sobre os factores de dissolução da juridicidade do direito fiscal¹¹². Isto não significa, antes pelo

questão: com efeito, caberia ao direito administrativo geral fornecer um enquadramento do estudo especial dos impostos, das taxas e das contribuições para a segurança social, o que até agora não sucedeu.

¹¹⁰ Alertando para um perigo similar de dissolução da normatividade do direito económico em virtude da acentuação dos seus aspectos económicos sobre os seus aspectos jurídicos, J. L. Saldanha Sanches, *Direito económico*, 43-45.

¹¹¹ Sobre a disciplina a que se tem chamado fiscalidade, colocando-a numa posição subordinada e instrumental em relação ao direito fiscal, J. L. Saldanha Sanches, *Manual de DF*, 67.

¹¹² Foi esta a tarefa que J. L. Saldanha Sanches empreendeu com grande energia ao procurar juridificar a contabilidade, que os juristas costumam desprezar, trazendo-a para dentro do direito do balanço (a começar em «Problemas jurídicos da contabilidade», in, AAVV, *Ab uno ad omnes: 75 anos da Coimbra Editora*, Coimbra, 1998, 469-486, e, mais tarde, em «As novas regras do direito contabilístico», in Idem, *Estudos de direito contabilístico e fiscal*, Coimbra, 2000, 41-48; «O activo imobilizado: a juridificação de um conceito económico», in AAVV, *Estudos em honra do Prof. Doutor Pedro Soares Martínez*, II, Coimbra, 2000, 151-162; «Do plano oficial de contabilidade aos IAS/IFRS», in J. L. Saldanha Sanches/F. Sousa da Câmara/J. Tabor da Gama (eds.), *O direito do balanço e as normas internacionais de relato financeiro*, Coimbra, 2007, 61-75; «Os IAS/IFRS como fonte de direito ou o efeito *Monsieur Jourdain*», in AAVV, *Estudos jurídicos e económicos em*

contrário, que as múltiplas influências jurídicas e extra-jurídicas a que o direito fiscal está sujeito não sejam importantes e, até, decisivas. Na verdade, a efectividade do direito fiscal, porventura mais ainda do que a do direito em geral, depende de uma constante atenção à cada vez mais rápida transformação da realidade nos planos social, económico, político e cultural, o que, por certo, legitima o estudo da realidade fiscal a partir de ópticas extra-jurídicas – desde que não se tente fazê-lo passar por direito¹¹³. No entanto, o reconhecimento da integração do direito fiscal no direito administrativo permanece a única maneira de assegurar a sua juridicidade¹¹⁴. O que é, no fundo, o mesmo que dizer que constitui uma condição de realização da verdadeira justiça fiscal, em qualquer um dos sentidos que a esta expressão são dados por Saldanha Sanches¹¹⁵.

homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco, II, Coimbra, 2007, 187-215; *Manual de DF*, esp. 367-408) e, também, ao opor-se ao resvalamento do direito económico para terrenos de pura economia em que o conteúdo jurídico se dilui em meras descrições dos sucessivos regimes constitucionais e legais (J. L. Saldanha Sanches, *Direito económico*, 45-51.

¹¹³ Sobre o interesse e a utilidade da análise económica do direito, numa perspectiva complementar e não de substituição, real ou encapotada, consciente ou inconsciente, da análise jurídica, F. Araújo, *Teoria económica do contrato*, Coimbra, 2007, *passim*, esp. 14-17, 28: «É verdade que houve, e continua a haver, excessos de entusiasmo com a irrupção do novo paradigma teórico [da análise económica do direito], e manda a prudência que se evite que a abordagem económica se torne tão obsessiva ou tão absorvente que se chegue a pensar que as soluções jurídicas são, ou devem ser, dominadas por considerações económicas – não significando isso, em contrapartida, que possa ignorar-se o crescente ascendente de considerações económicas no diálogo civilizacional das nossas sociedades».

¹¹⁴ Parece ir neste sentido J. L. Saldanha Sanches, *Manual de DF*, 66, ao associar de modo directo a consideração do direito fiscal «numa perspectiva especificamente jurídica» ao tratamento das receitas tributárias «como prestações unilaterais, resultantes de uma intromissão [...] da administração na esfera patrimonial e privada do cidadão [...] juridicamente regulada com base num complexo de poderes atribuídos à administração fiscal que exigem, como condição da sua mera existência jurídica e da sua aplicabilidade, uma expressa habilitação legal», ou seja, no quadro do princípio da legalidade administrativa.

¹¹⁵ J. L. Saldanha Sanches, *Justiça fiscal*, *passim*, esp. 13-18.

