

A SOBERANIA COMO RESPONSABILIDADE NO DOMÍNIO FISCAL

ANDREIA BARBOSA*

JOAQUIM FREITAS DA ROCHA*

Apresentação

Iniciamos os presentes escritos citando o Homenageado – Wladimir Brito – naquele que foi o pensamento que serviu de mote à análise que aqui se enseja concretizar: “os Estados, porque são soberanos, têm o dever de proteger as suas populações”. A soberania, enquanto responsabilidade, surge, nas palavras do Professor, como um “*poder-dever* dos Estados, que lhes impõe obrigações”¹.

Este pensamento do Homenageado aqui partilhado não terá sido especialmente direcionado para o concreto domínio que serve de pano de fundo à reflexão que se concretizará – o domínio fiscal. Não obstante, para além de se considerar que a conexão não se encontra vedada face ao evidente substrato publicista inerente às matérias de Direito Internacional Público e de Direito Fiscal, considera-se que uma justa forma de homenagear, no sentido mais elevado que o termo comporta, poderá assentar no devido reconhecimento da transversalidade do pensamento de Wladimir Brito, no sentido em que os seus contributos para a Ciência Jurídica são passíveis de serem estendidos a vários domínios do Direito.

O especial contributo a que aqui nos agarramos prende-se, então, com a aceção segundo a qual o conceito de soberania surge consagrado como responsabilidade, face à necessidade de ser ultrapassada a conceção de soberania simplesmente enquanto autodeterminação e autonomia, perante as necessidades de proteção que se colocam, nos mais variados setores. Assim, sabendo-se que à cobrança de impostos estão associados fins de interesse público – reconduzidos,

* Professores na Escola de Direito da Universidade do Minho.

¹ Cf. WLADIMIR BRITO, *A Responsabilidade de Proteger – No Direito Internacional*, Coimbra, Almedina, 2016, p. 16.

em termos amplos, à proteção da comunidade nas mais variadas dimensões –, o que esperar do Estado num contexto da, (pelo menos) assim apelidada, “crise da soberania do Estado nacional, resultante da globalização”², a qual tem a si associada uma *global governance*?

Os presentes escritos servem, pois, o propósito de ensaiar possíveis aproximações à questão apresentada, a qual representa um tema quente, com repercussões nos domínios económico, político e jurídico, servindo este último e, mais concretamente, o domínio jurídico-fiscal, de foco de atenção.

Para o efeito, a análise será desdobrada em dois segmentos:

- (i) em primeiro lugar, abordar-se-á o aludido dever de proteger que se poderá reconhecer à tributação, concretamente por via dos impostos, numa abordagem a um tema clássico do Direito Fiscal – o das finalidades extrafiscais dos impostos –, através da assunção de um fundamento e de um fim não tão comumente utilizados para o efeito: o dever de proteção, gerador de segurança, e,
- (ii) em segundo lugar, debruçar-nos-emos sobre a manutenção ou não desse eventual dever de proteção num contexto em que os Estados não reservam para si ou não mantêm em si o poder tributário, classicamente considerado.

Estreitando a análise, as considerações a tecer terão como limites dogmáticos os ordenamentos jurídicos português e europeu, não sendo nosso ensejo a particularmente densa problematização da evolução dos arranjos organizatório-competenciais fiscais³.

I. O dever de proteger e a segurança associados aos impostos

Ainda que a pós-modernidade jurídica tenha trazido aos ordenamentos jurídicos atuais o assim apelidado fenómeno da *desestadualização*, é ainda extenso o rol de fins, tarefas, atribuições e competências que recaem sobre o Estado⁴, de entre os quais emerge o dever fundamental de proteger, garantindo segurança.

O dever de proteger a que aqui se faz referência não se circunscreve à clássica proteção de índole física securitária, militar ou policial, mas antes alarga-se a

² Cf. ANA PAULA DOURADO, *Governança Fiscal Global*, 2.^a edição revista e atualizada, Coimbra, Almedina, 2018, p. 25.

³ Para um estudo aprofundado sobre a temática, remetemos para JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, “A caminho de um federalismo fiscal? Contributo para um estudo das relações financeiras e tributárias entre sujeitos públicos nos ordenamentos compostos”, in *Estudos em Comemoração do Décimo Aniversário da Licenciatura em Direito da Universidade do Minho*, Coimbra, Almedina, 2003.

⁴ Assim, artigo 9.º da Constituição da República Portuguesa.

um conceito bem mais amplo, materializado em fins diversos de caráter geral de satisfação de necessidades coletivas, sejam estas transversais a toda a comunidade organizada, sejam de caráter setorial. De resto, esta elasticidade conceitual não é estranha ao próprio Wladimir Brito, segundo o qual a responsabilidade de proteger que impende sobre os Estados reconduz-se, precisamente, à “segurança humana, nas suas principais vertentes, a saber: alimentar, económica, sanitária, meio-ambiental, política, comunitária, pessoal e militar”⁵. Assim, ainda que a *segurança* possa ser direcionada para uma perspetiva militarizada, bélica ou de polícia, enquanto necessidade coletiva, pode também ser entendida noutras dimensões, que se reconduzem a políticas diversas, globais ou parcelares, direcionadas, por exemplo, para a defesa de setores frágeis da economia, do ambiente, e para a modelação de comportamentos tidos como potencialmente lesivos para a vida em comunidade.

Ora, este dever de proteger, capaz de garantir segurança, convoca, em particular, a atuação do Estado em todas as suas dimensões e na concretização de todos os seus poderes: legislativo, administrativo e judicial. A segurança, enquanto bem jurídico (valor jurídico) fundamental, de caráter supra-individual ou coletivo, é digna de amparo legal, de reconhecimento administrativo e de proteção judicial, servindo de parâmetro aferidor da validade de soluções infraconstitucionais eventualmente desconformes, seja por ação (inconstitucionalizando atuações legislativas e regulamentares), seja por omissão (inconstitucionalizando possíveis faltas de regulação normativa).

E este dever de proteger, pressupondo a tríade de poderes estaduais, é concretizável por diversas vias, cumprindo aqui destacar uma delas: a *proteção por via dos impostos*. Neste sentido, se é verdade que o crédito tributário se encontra especialmente blindado, também é verdade que o próprio crédito tributário quando efetivado (isto é, recebido, percecionado, arrecadado) visa blindar esferas tidas como fundamentais.

A inclusão das tendências protetoras associadas aos impostos é fruto de uma conceção ampla de interesse público, que extravasa a sua vertente financeira e orçamental pública – “o interesse público da arrecadação de receita pública não se confunde com o interesse público”⁶ –, ainda que, evidentemente, não se possa deixar de perder de vista que a perceção da receita pública é fundamental enquanto garantia de dimensões que não deixam de ser axiologicamente elevadas, como o equilíbrio das contas públicas, a estabilidade orçamental, e,

⁵ Cf. WLADIMIR BRITO, *A Responsabilidade de Proteger – No Direito Internacional*, Coimbra, Almedina, 2016, p. 20 e 21.

⁶ Cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, “A Administração Tributária odiosa (repensando os fins e atuações do Fisco)”, in *Desafios Tributário*, Porto, Vida Económica, 2015, p. 143.

em decorrência, a própria sustentabilidade do Estado, na sua tripla vertente de Estado de Direito, Estado democrático e Estado social. E o dever de proteger a que aqui nos reportamos no concreto domínio dos impostos, prende-se, precisamente, com o reconhecimento de que a todo o revestimento normativo fiscal estão associados efeitos plúrimos, sejam estes fiscais, sejam extrafiscais, os primeiros representam uma finalidade intra-sistemática dos impostos, à qual acrescem os segundos, enquanto finalidades extra-sistemáticas, reconduzidas, nomeadamente, à ordenação social, à proteção de certos domínios materiais tidos como relevantes, ou à orientação de comportamentos⁷. Estas últimas (finalidades extra-sistemáticas) serão facilmente associáveis aos impostos

⁷ A este propósito, cumpre, porém, esclarecer que se parte do entendimento segundo o qual ambos os tipos de finalidades – fiscais e extrafiscais – estão presentes em todos os impostos, pelo que a clássica distinção entre “impostos fiscais/extrafiscais”, com base num critério teleológico, assume um caráter meramente tendencial e quase secundário. Assim, “em face do *cosmos* constitucional modelador dos diversos ordenamentos, nenhum deles prossegue individualizadamente uma função específica”, para além de que o criador normativo pode não manifestar qualquer *intenção* no momento da introdução do imposto em causa – cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, “O procedimento e o processo tributário no domínio da extrafiscalidade”, in *Da extrafiscalidade*, Manuel Pires (Coord.), Lisboa, Universidade Lusíada Editora, 2011, p. 268.

Importa igualmente salientar que, ainda que entre a finalidade fiscal e as finalidades extrafiscais seja recorrentemente reconhecida uma primazia da primeira em relação à segunda, a inversão desta perceção surge, em alguns domínios, como evidente e necessária. A doutrina alemã é elucidativa da evolução de pensamento constatável neste domínio: começou por acolher a *Nebenzweck Theorie* – que, não obstante não rejeitar a presença de objetivos de ordenação social nos impostos, atribuía-lhes tão só uma finalidade secundária no âmbito dos mesmos –, para passar a defender a *Umgekehrte Nebenzweck Theorie* (teoria da finalidade secundária invertida), à luz da qual o imposto não perde a sua natureza mesmo quando as prioridades fiscais e extrafiscais se invertem, e a angariação de receita se torne numa finalidade secundária. A qualificação como *imposto* só será de afastar, então, quando a finalidade fiscal se revelar absolutamente estranha, o que sucederá nos impostos proibitórios ou de estrangulamento que procurem aniquilar um determinado comportamento e através dos quais a arrecadação de receita é praticamente inexistente – os quais, de resto, são difíceis de identificar em termos práticos.

Por outro lado, ainda que da reunião, numa mesma imposição tributária, de finalidades fiscais e extrafiscais, resulte uma tensão entre ambas, este atrito é capaz de ser acalmado por via do reconhecimento de que, tendo sido verificada uma diminuição da receita tributária nesse domínio, então é porque, paralelamente, o propósito de direção estabelecido e que serviu de principal motivador da tributação, foi satisfeito. Não obstante, cumpre assinalar que a uma tensão finalística é associada uma tensão principiológica, no sentido em que os impostos que prosseguem, em primeira linha, finalidades extrafiscais, são suscetíveis de entrar em rota de colisão com as exigências decorrentes do princípio da igualdade, devendo servir o princípio da proporcionalidade como limite à existência e extensão desse tipo de tributação. A este respeito STEFAN HUSTER refere-se aos objetivos do bem-estar como finalidades externas de tratamento desigual (*Sozialstaatliche Ziele als externe Zwecke von Ungleichbehandlungen*) – cf. STEFAN HUSTER, *Rechte und Ziele Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes*, Berlim, Duncker & Humblot, 1993, p. 426.

especiais sobre o consumo, por serem capazes, essencialmente através da respetiva cobrança, de moldar comportamentos (consumir certos alimentos, beber certo tipo de bebidas, fumar, etc.), o mesmo sucedendo noutras domínios da tributação, como é o caso da tributação aduaneira, no sentido em que à cobrança de direitos aduaneiros são, tradicionalmente, associados efeitos *protecionistas*⁸.

Pois bem, resulta claro que pode ser especialmente através da moldagem dos comportamentos por via da exigibilidade de impostos que o dever de proteção melhor se obtém, por ser através da respetiva cobrança que se concretiza a ablação do património – a que mais direta e imediatamente é capaz de influenciar as escolhas ou decisões dos contribuintes. Por outras palavras, a proteção e consequente segurança, enquanto tarefa fundamental do Estado é suscetível de ser conferida por força do efeito persuasivo subjacente ao pagamento de impostos, por lhes estar associado um propósito de direção (*Lenkungszweck*)⁹: os contribuintes preferirão, a título de exemplo, deixar de importar ou importar em menor quantidade determinados tipos de mercadorias em relação às quais, por força da respetiva origem e composição, está prevista a incidência de direitos aduaneiros e de direitos *anti-dumping* e, conseqüentemente, o ensejo protetor subjacente à tributação aduaneira – o de condicionar a importação dessas mercadorias em prol da salvaguarda de um determinado valor que se considerou ser superior à pretensão importadora do operador económico (v.g., *segurança ambiental*) – é potencialmente concretizado¹⁰. Neste caso, a concretização da segurança pressupõe uma omissão (um *non facere*) do operador económico – a não importação –, em reflexo de que a responsabilidade de proteger acaba por ser repercutida nos próprios privados e fica, em alguns domínios, (parcialmente) dependente da atuação dos mesmos. Às entidades privadas é, assim, imputado o cumprimento de várias funções tributárias, entre elas, precisamente, as de controlo – operação material imprescindível à concretização da segurança –, tal

⁸ “Los derechos de importación suponen un instrumento para proteger las producciones nacionales frente a las que proceden del exterior” – cf. Francisco M. Carrasco González, “Los derechos de aduana”, in *Curso de derecho tributario, Parte especial*, 11.ª edição, Fernando Pérez Royo (dir.), Madrid: Tecnos, p. 1023.

⁹ Cf. STEFAN HOMBURG, *Allgemeine Steuerlehre*, Munique, Vahlen 2010, p. 5.

¹⁰ Sublinhe-se, a este propósito, que no concreto domínio dos direitos aduaneiros e dos direitos *anti-dumping*, ainda que o pagamento dos mesmos pressuponha concretas atividades administrativas (*maxime*, a inspeção de mercadorias, o desalfandegamento), são tais impostos pagos não por causa dessas atividades, mas sim e apenas por ocasião das mesmas. Trata-se de um esclarecimento importante no sentido de permitir a qualificação dos direitos aduaneiros e dos *direitos-antidumping* como impostos – nos quais se centra a nossa análise –, a qual estaria afastada se a motivação destas imposições fosse a atividade que é desencadeada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

como sucede em relação aos operadores económicos que concretizam importações, aos depositários autorizados e aos representantes fiscais¹¹.

Não obstante, e em conformidade com a ideia basilar *supra* adiantada, a proteção da segurança convoca a participação de todos os poderes estaduais. Por conseguinte, estando fixada, normativamente, a cobrança de um imposto para concretização de finalidades fiscais e extrafiscais, cumpre ao poder administrativo e ao poder judicial dar concretização à pretensão legislativa. Neste sentido, na possibilidade – real e recorrente – de os operadores económicos/privados não serem influenciados pelo nível de tributação que terão de suportar por força das operações que realizam, ou deixando, simplesmente, de proceder ao pagamento do imposto devido, a proteção pretendida sempre será obtida por via estadual, em concreto, pela própria atuação da Autoridade Tributária e Aduaneira e dos Tribunais. Especificamente, pelo *iter* procedimental e processual e, claro está, pelo conteúdo decisório. Por um lado, ao *modus operandi* da Autoridade Tributária é também possível – desejável – reconhecer fins que se reconduzem, precisamente, à proteção de bens ou valores que não apenas à arrecadação de receita, nomeadamente, através das operações de controlo, de fiscalização e de inspeção (através da *funzione di vigilanza amministrativa*)¹². No mesmo sentido, e por outro lado, as decisões a proferir pelos Tribunais, em particular pelos Tribunais da jurisdição administrativa e fiscal, devem ser orientadas e devem refletir não só as finalidades fiscais mas também as extrafiscais dos impostos. Nestes termos, a extrafiscalidade associada à pretensão de segurança reflete-se ao nível do procedimento e processo tributários.

Conclui-se interinamente, pois, no sentido em que:

- (i) Impende sobre os Estados a responsabilidade pela garantia e manutenção da segurança, simultaneamente entendida enquanto sinónimo de paz e estabilidade e enquanto fim específico associado a um determinado domínio de atuação.

¹¹ No sentido em que se deve assistir, na concretização do ideal de proteção, à participação dos privados (das “populações”), vide WLADIMIR BRITO, *A Responsabilidade de Proteger – No Direito Internacional*, Coimbra, Almedina, 2016, p. 135.

¹² Cf. GASPARE FALSITTA, *Manuale di Diritto Tributario, Parte Speciale – Il sistema delle imposte in Italia*, 4.^a edição, Milão, CEDAM, 2005, p. 659. Face aos desenvolvimentos tecnológicos verificados, impenderá, a mero título de exemplo, sobre as entidades públicas o dever de adaptação aos sistemas informáticos que maiores garantias de segurança são capazes de trazer. Pense-se, nomeadamente, na implementação da tecnologia *blockchain* no âmbito dos pagamentos que são feitos entre e para entidades públicas, potenciadores, para além do mais, de um considerável nível de transparência.

- (i) À tributação, por via dos impostos, está associado um dever de proteger, para concretização do bem jurídico *segurança*.
- (iii) Os efeitos fiscais e os efeitos extrafiscais dos impostos, quando conjugados ou até quando considerados autonomamente, são a concretização material desse ideal de segurança.

II. A soberania fiscal – concepções e efeitos

Sucedem que os propósitos de proteção e de segurança associados à tributação – do ponto de vista dos seus reflexos materiais, contedutísticos – são estabelecidos, em vários domínios, não pelos próprios Estados, individual e diretamente, mas por entidades supraestaduais, num afastamento da produção normativa monopolista dos Estados. E compreende-se que assim seja num contexto de globalização e de esbatimento de fronteiras, enquanto ambiente propício a que os factos tributários já não estejam totalmente localizados apenas num território de um único Estado. Centramos, a este propósito, a nossa atenção, no concreto domínio da União Europeia, cujos propósitos de proteção e de segurança assumem uma significativa amplitude, sendo certo que, no âmbito do Direito Fiscal, é possível reconduzi-los, em especial, à liberdade de circulação, essencial à concretização de um mercado único, em prol de um desenvolvimento harmonioso, equilibrado e sustentável das atividades económicas (conforme assinalado pelo Tratado de Roma, de 1957).

A concretização do projeto europeu, assim entendido, passa pela harmonização fiscal europeia, enquanto atuação desenvolvida pelas instituições da União Europeia, com recurso a instrumentos normativos juridicamente vinculativos para os Estados Membros, a fim de aproximar os respetivos sistemas fiscais para supressão das discriminações, distorções e outros obstáculos de natureza fiscal ao estabelecimento e ao bom funcionamento do mercado interno ou aos objetivos da União Europeia em geral¹³. Os aludidos instrumentos normativos reconduzem-se, em particular, às diretivas e aos regulamentos, que moldam (no primeiro caso) ou que definem (no segundo caso) os regimes fiscais.

Sucedem que a harmonização fiscal representa um objetivo de longo prazo, de concretização gradual e progressiva, que tem conhecido inúmeras interrupções, precisamente porque é entendida, recorrentemente, como um limite à soberania fiscal dos Estados Membros. Diz-se, a este propósito, que no contexto da União Europeia se assiste a uma “verdadeira europeização do direito fiscal”, ao estabelecimento de um “direito dos impostos efetivamente multinível”, à qual acresce uma “esquizofrenia” imputável à jurisprudência do Tribunal de

¹³ Cf. PAULA ROSADO PEREIRA, *Princípios de Direito Fiscal Internacional – Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Coimbra, Almedina, 2016, p. 264 e 265.

Justiça da União Europeia, potenciadora de uma extrafiscalidade europeia e que boicota o exercício da soberania fiscal¹⁴, vivendo-se, nesta matéria, num “regime de federalismo de facto”¹⁵. Neste sentido se diz, então, que a soberania fiscal caminha no sentido de se tornar num conceito mais teórico do que efetivo¹⁶, tantos que são os condicionalismos impostos a partir do exterior na determinação da política estadual fiscal¹⁷. A globalização e a integração na União Europeia terão trazido, pois, uma limitação da autonomia dos Estados, num reforço da convergência de políticas nacionais, mas com prejuízos para a democracia e, conseqüentemente, para a legitimidade dos sistemas políticos nacionais, alterando a natureza da soberania e transformando as estruturas fundamentais da política internacional num sistema de governação global¹⁸. A este propósito, surgem já apontadas algumas alternativas para afastar as restrições à soberania, equacionando-se, nomeadamente, o abandono da *hard law* pela adoção da *soft law* (recomendações, *working papers*, *memorandums*, programas estratégicos, códigos de conduta...)¹⁹.

Ora, antes sequer de se equacionar uma alteração do *modus operandi* da União Europeia ou de se levantar outros problemas maiores que interfiram com os próprios alicerces do projeto europeu, há que aferir da veracidade da proclamada perda ou limitação da soberania fiscal. A relevância desta tarefa prende-se com os efeitos provenientes da principal premissa em que se apoiam os presentes escritos: o poder-dever dos Estados, individualmente considerados, em dar concretização às exigências já apontadas de proteção e de segurança por via dos impostos, depende da sua condição enquanto Estados soberanos²⁰.

¹⁴ Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, “Crise e sustentabilidade do Estado fiscal”, in *Estudos de Direito Fiscal*, Volume 4, Coimbra, Almedina, 2015, p. 114, 115 e 116.

¹⁵ Cf. SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2018, p. 129.

¹⁶ Cf. BEN TERRA e PETER WATTEL, *European Tax Law*, 5.ª edição (revista), Kluwer Law International, 2008, p. 146.

¹⁷ Neste sentido, vide PAULA ROSADO PEREIRA, *Princípios de Direito Fiscal Internacional*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 263 e seguintes.

¹⁸ Nas palavras de MICHAEL ZURN, a governação global está reportada “to the exercise of authority across national borders as well as consented norms and rules beyond the nation state, both of them justified with reference to common goods or transnational problems” – cf. MICHAEL ZURN, *A theory of global governance – Authority, Legitimacy & Contestation*, Oxford, Oxford University Press, 2018, p. 3.

¹⁹ A este propósito, vide HENK P.A.M. VAN ARENDONK, “Fifty Years of European Co-operation and the Tax Policy of the European Commission”, in *A vision of taxes within and outside european borders – Festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael*, Wolters Kluwer, 2008, p. 15.

²⁰ Os termos em que se passa a problematizar concetualmente a *soberania* são propositadamente sucintos e desprovidos de pretensões de densidade teórica.

a. A soberania como atributo de vontade

As conclusões que vão no sentido da perda da soberania fiscal assumem a soberania de acordo com a sua própria conceção clássica, enquanto autonomia e autoderminação no poder de criar o quadro normativo que vigorará numa dada ordem jurídica, em concretização do princípio da independência do Estado²¹. A soberania fiscal surge, assim, reconduzida ao poder de decisão de estabelecer impostos (centrando-se, por isso, na figura da soberania fiscal legislativa)²², abrangendo duas dimensões:

- (i) Enquanto resposta ao problema do fundamento ou justificação dos impostos – o imposto é exigido porque o Estado é soberano;
- (ii) Enquanto resposta ao problema da distribuição, entre os entes públicos de base territorial, do poder de criar, modificar e extinguir impostos, através de normas impositivas²³.

Partindo do entendimento segundo o qual a União Europeia é reconhecida como uma “nova ordem jurídica”, alicerçada, precisamente, na atribuição e na abdicação de parcelas de soberania por parte dos Estados Membros²⁴, a perda da soberania fiscal seria evidente, face à perda de poderes materiais e prerrogativas efetivas no domínio dos impostos – mais patente no contexto da tributação indireta.

Mas parece ser possível concluir-se no sentido da ausência de perda de soberania, fazendo apelo à própria conceção clássica do termo, quando acolhedor apenas da dimensão normadora. Assim o é, essencialmente com base em quatro linhas de pensamento:

- (i) A primeira linha argumentativa a apontar corresponde aos próprios termos procedimentais em que as medidas legislativas de natureza fiscal são adotadas no seio da União Europeia, os quais nos levam a concluir que só indiretamente é que se assiste a uma restrição da soberania

²¹ Cf. J. J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *CRP, Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, 4.ª edição revista, reimpressão, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 197.

²² Sobre as várias dimensões do conceito de soberania – legislativa, administrativa, judicial e quanto às receitas, *vide* K. VOGEL e C. WALDHOF, *Grundlagen des Finanzverfassungsrecht*, Heildeberg, 1999, p. 214 a 227.

²³ Cf. PEREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 5.ª edição, Civitas, Madrid, 1995, p. 46 e seguintes.

²⁴ Neste sentido, *vide* MARIA DA GRAÇA ENES FERREIRA, *Unidade e Diferenciação no Direito da União Europeia – A diferenciação como um princípio estruturante do sistema jurídico da União*, Coimbra, Almedina, 2017, p. 100 e 101.

fiscal, quando entendida como autonomia. Desde logo, nos termos dos artigos 113.º, 114.º e 115.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, as deliberações em matéria fiscal, tanto no que concerne à tributação indireta como no que respeita à tributação direta, devem ser tomadas por unanimidade. Ainda que esteja em causa uma regra cuja manutenção tem vindo a ser discutida por força dos entraves que dela provêm aos ensejos de harmonização da legislação fiscal, em prol da eficiência europeia a nível económico, o certo é que, de acordo com o quadro europeu vigente, as medidas legislativas fiscais são só aprovadas e aplicadas pelos Estados Membros depois de todos eles terem concordado com as mesmas²⁵;

- (ii) A segunda das linhas de pensamento a ter em conta reconduz-se a uma das dimensões associadas ao princípio de abertura à União Europeia, plasmado no artigo 7.º, n.º 6, da Constituição, nos termos do qual o Estado Português se declara aberto ao exercício em comum, em cooperação com as instituições da União, dos poderes necessários à construção e aprofundamento da União Europeia. Das palavras do texto constitucional não decorre uma transferência da titularidade dos poderes, por via da abdicação dos mesmos, com a consequente perda da soberania. Decorre, isso sim, que, por via de *tratado* (sujeito a aprovação e a ratificação, suscetível de fiscalização preventiva), o Estado Português, sem alienar ou sem abdicar dos poderes de que é titular, se declara aberto a que tais poderes sejam concretizados em assunção dos mesmos meios e dos mesmos fins (exercício em comum), em colaboração e interdependência (exercício em cooperação) com a União ou em delegação em favor dos seus órgãos dos poderes adequados para os objetivos do projeto europeu (exercício pelas instituições da União)²⁶;
- (iii) Por outro lado, e também num entendimento válido perante a ordem jurídica portuguesa, qualquer regra heterónoma só vale nos casos e nos termos admitidos pela própria Constituição, em particular nos termos

²⁵ A propósito do afastamento da aludida regra da unanimidade, e consequente possibilidade de as medidas legislativas serem adotadas sem a anuência de todos os Estados Membros, há, porém, que reconhecer que a representação democrática deverá ser devidamente salvaguardada – em concreto, a máxima *No taxation without representation* –, a qual poderá ficar limitada enquanto o poder decisório em matéria fiscal no contexto da União Europeia permanecer entregue ao Conselho e não ao Parlamento Europeu.

²⁶ Assim, Jorge Miranda e Rui Medeiros, *Constituição Portuguesa Anotada, Tomo I*, 2.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2010, p. 155 e 156.

previstos no artigo 8.º, n.º 4²⁷. O mesmo é então dizer que, mesmo nos casos em que a disciplina jurídica é criada por instituições europeias, a soberania manter-se-á no sentido em que a respetiva aplicação na ordem interna acontece apenas e só porque a Constituição assim o admite. No específico caso das diretivas – tipo de instrumento legal mais recorrentemente utilizado no contexto europeu – apesar de a moldura normativa ser traçada ao nível da União Europeia, cabe ainda aos Estados-Membros a transposição para o Ordenamento interno dessa moldura, densificando-a, concretizando-a ou desenvolvendo-a, quando assim for caso disso;

- (iv) Por fim, a intervenção da União Europeia em matéria fiscal é enformada pelo princípio da subsidiariedade, só atuando quando estiverem reunidos dois elementos: um, de carácter negativo – quando a disciplina jurídica criada pelos Estados Membros é insuficiente para ir ao encontro do projeto europeu –, outro, de carácter positivo – quando seja manifesta a aptidão da União Europeia para prosseguir melhor os objetivos dos Tratados num determinado caso.

Estas quatro linhas de pensamento têm em comum o facto de partirem do conceito de soberania como autodeterminação e autonomia, revelando que, mesmo quando assim entendido, não sofre verdadeiras e diretas limitações. Ainda que partam de uma aceção da soberania em sentido formal – enquanto poder último de autodeterminação interna e externa – são expressão de que a soberania não assenta apenas num conjunto de poderes tipificados, mas sim e essencialmente num atributo de vontade. A competência das competências é que surge como o reduto fundamental da soberania, pois é no seu exercício que a auto-determinação soberana do povo se manifesta²⁸.

b. A soberania como responsabilidade

Ainda que no subapartado antecedente se tenha concluído no sentido de que a soberania não se dá como limitada ou afastada mesmo quando se atende à pureza do seu conceito, importa perceber de que forma é que poderá ser compatibilizada a soberania nacional com a necessidade de ações da comunidade europeia que sirvam, também, os propósitos de proteção e de

²⁷ Cf. J. J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, CRP, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, 4.ª edição revista, reimpressão, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 197.

²⁸ É esta conceção que está subjacente à lógica do Tribunal Federal alemão na Decisão Maastricht. Neste sentido, vide MARIA LUÍSA DUARTE, *A Teoria dos Poderes Implícitos e a delimitação de competências entre a União Europeia e os Estados-Membros*, Lisboa, LEX, 1997, p. 569.

segurança, em prol da concretização do próprio projeto europeu e, em particular, do mercado único.

A solução residirá, então, na concepção da soberania já não apenas como autonomia ou autodeterminação, mas sim e também como responsabilidade (*sovereignty as responsibility*²⁹). Consequentemente, os Estados e a União Europeia são responsáveis por garantir proteção e segurança às populações – podendo, para esse efeito, socorrer-se dos impostos –, reservando os primeiros para si a soberania criadora, modificadora e extintiva dos impostos. Ao assim se concluir, é a concretização do projeto europeu, assente na livre circulação de pessoas, de mercadorias, de serviços e de capitais, que conhece novas e reais perspectivas de tendencial plenitude, face à evidência de que o quadro normativo nacional não deve estar sozinho na satisfação das exigências de proteção e de segurança que ultrapassam fronteiras. Assume-se, assim, a soberania de uma forma que extravasa o tradicional ideal de independência e que se reconduza à responsabilidade.

Mais concretamente, a soberania já não deverá ser entendida como o escudo conceitual e legal para proteger os Estados das intervenções externas. Já não surgirá como sinónimo de autonomia e de autodeterminação. Pelo menos, já não na sua totalidade. A soberania deverá, isso sim, ser entendida numa interpretação atualizada face à óbvia constatação de que as exigências de proteção e de segurança não conhecem fronteiras e que, no específico domínio em que nos movemos, assentam em exigências de *eficiência europeia*. Note-se que não se pretende contrariar a concepção de soberania fiscal *supra* apresentada: a soberania fiscal continua a ser entendida como o poder de estabelecer impostos. A responsabilidade dos poderes públicos soberanos não deixa de estar integrada no conceito de soberania no seu sentido clássico. Não obstante, a sua consideração surge essencialmente reportada às relações horizontais inter-estatais. A concepção que aqui se ensaia não posterga esse entendimento; procura tão só ir mais longe, relativizando a dimensão do exercício de competências e focando a exigibilidade de proteção e de segurança.

É legítimo que se questione se este entendimento não contraria as tendências da denominada pós-modernidade jurídica, entre elas a desestadualização, à qual se começou por fazer referência. Cremos que não, considerando que, no seguimento do que se expôs no primeiro apartado dos presentes escritos, a responsabilidade a que nos referimos se reporta aos efeitos fiscais e extrafiscais associados aos impostos, cujo afastamento – por se considerar que os mesmos não seriam atingíveis por outra via que não a estadual – dificilmente se concebe.

²⁹ Na expressão utilizada no *Report of the International Commission on Intervention and State Sovereignty*, disponível em <https://idl-bnc-idrc.dspacedirect.org/bitstream/handle/10625/18432/IDL-18432.pdf?sequence=6&isAllowed=y> [26-03-2019].

Por outro lado, é certo que nem sempre se problematiza, pelo menos não de forma direta, a possibilidade de os Estados se escusarem a dar concretização ao interesse público, amplamente considerado, com fundamento na perda da sua soberania, no sentido em que, se já não têm o poder normador, também já não impenderia sobre eles o dever protetor, pelo menos já não nos mesmos termos que estão estabelecidos. Porém, não deixa de representar uma linha de pensamento possível, sobretudo apetecível num quadro em que a tendência é para a concentração do poder, não apenas normador, na figura da União Europeia, mediante, nomeadamente, a criação de uma Autoridade Tributária global³⁰. De qualquer forma, não será pelo facto de o quadro normativo ser criado por instituições europeias que tais fins devem deixar de ser prosseguidos e que tais tarefas devam deixar de ser concretizadas por cada Estado, com fundamento numa chamada *perda de soberania fiscal*. Ou seja, a tarefa essencial de proteção que impende sobre o Estado, através dos impostos, não deve ser afastada pela perda da exclusiva competência legislativa, considerando que cada Estado, individualmente, mantém as suas próprias estruturas administrativas e jurisdicionais encarregues de dar concretização prática à disciplina jurídica que foi criada supra-estadualmente, em exercício partilhado de poderes. A aplicação prática dessa disciplina é feita também internamente, com impactos diretos na esfera dos entes privados e públicos pertencentes a um determinado Estado. Se assim não se concluisse, assistir-se-ia, então, não só a uma limitação da soberania fiscal legislativa, mas também a uma restrição da soberania fiscal administrativa e da soberania fiscal judicial³¹.

III. Conclusões

A soberania fiscal não deverá continuar a ser entendida apenas como autonomia ou como autodeterminação na criação, modificação e extinção de impostos, relativos a um determinado território e a uma determinada comunidade. Deverá,

³⁰ “Global tax authority” – cf. PIETRO SELICATO: “taxing power is strongly kept by the States, still being a relevant feature of the national sovereignty” – cf. PIETRO SELICATO, “Global standards for global taxation: how can fairness and ethics in tax law contribute to the sustainable growth of the planet, in *Ética Fiscal*, Manuel Pires (Coord.), Lisboa, Universidade Lusíada Editora, 2011. p. 197.

³¹ A este propósito, não parece acolher o entendimento segundo o qual também a soberania fiscal judicial sofre restrições por via do papel do Tribunal de Justiça da União Europeia, cuja jurisprudência assumiria uma natureza “quase legislativa”. Na verdade, a intervenção do Tribunal de Justiça é reconduzida à necessidade de garantir que os sistemas fiscais dos Estados Membros se tornem compatíveis com os Tratados constitutivos da União Europeia e, em particular, com o mercado interno, servindo os próprios Tratados de mandato a esta missão. Negar este efeito seria negar a base sobre a qual assenta a União Europeia. Neste sentido, FRANS VANISTENDAEL, “In defence of the European Court of Justice”, in *Bulletin for International Taxation*, n.º 3, 2008, p. 98.

isso sim, ser entendida também como responsabilidade para dar concretização aos mais elevados fins que a tributação por via dos impostos conhece – fiscais e extrafiscais.

Assumindo esta conceção de soberania, a atuação da União Europeia naquela mesma tarefa constitutiva, modificativa e extintiva de impostos não representa uma limitação ao aludido poder, que permanece na esfera dos Estados. Há, isso sim, uma responsabilidade partilhada na concretização da proteção e da segurança por via dos impostos.

Por outro lado, mesmo partindo da aludida conceção clássica de soberania, o mandato conferido pelos Tratados da União Europeia e a própria Constituição justificam e clarificam os termos em que, no contexto europeu, são criados, modificados e extintos impostos, não afetando o poder soberano.

Isto dito, a conclusão a que se chega é que o conceito de soberania, no concreto domínio em que nos movemos, poderá ser entendido como abarcando, pelo menos, duas dimensões essenciais:

- i) A soberania fiscal enquanto atributo de vontade;
- ii) A soberania fiscal enquanto responsabilidade.

As duas dimensões complementam-se, não deixando a segunda de compreender a primeira. A primeira permanece na esfera de cada Estado. A segunda é partilhada.

Braga, abril de 2019.